

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI



**Conferința Științifică Internațională
Contabilitate: provocări actuale
și aspirații pentru viitor**

(4 aprilie 2012)

**Editura ASEM
Chișinău, 2012**

657(082)=135.1=111=161.1

C 69



The Association of
Chartered Certified
Accountants

Comitetul științific:

Lilia GRIGOROI, Academia de Studii Economice a Moldovei
Viorel ȚURCANU, Academia de Studii Economice a Moldovei
Alexandru NEDERIȚA, Academia de Studii Economice a Moldovei
Nicolae TABĂRĂ, Universitatea „Al. I. Cuza”, Iași, România
Nicolae BALTEȘ, Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu, România
Ovidiu BUNGET, Universitatea de Vest din Timișoara, România
Ludmila MASICO, Universitatea de Stat din Polořk, Belarus

Comitetul de organizare:

Academia de Studii Economice a Moldovei (ASEM),
Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din R. Moldova (ACAP),
The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA).

Șef catedră „Contabilitate”, conf. univ., dr. Lilia GRIGOROI – președinte

Director executiv ACAP Marina ȘELARU

Conf. univ., dr. Ruslan HAREA

Conf. univ., dr. Liliana LAZARI

Conf. univ., dr. Aliona BÎRCĂ

Conf. univ., dr. Mihail GHERASIMOV

Lect. sup., Ludmila ȚURCAN

Lect. sup., Galina BADICU

Lect. sup., Galina GUDIMA

Lect., Liliana ȚURCAN

Lect., Maia BAJAN

Asist. univ. Lica ERHAN

Sponsor general: „SEMIRUXI AVANT” SRL

Sponsori: SA „Pielart”; SA „Moldcargo” „Contabilitate și audit”



Biroul Asociat de Avocați “Durleșteanu & Partners”

DESCRIEREA CIP A CAMEREI NAȚIONALE A CĂRȚII

"Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor", conf. șt. intern. (2012 ; Chișinău). Conferința științifică internațională "Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor", 4 apr. 2012 / com. șt.: Lilia Grigoroï [et al.]. – Ch. : ASEM, 2012. – 310 p.

Antetit.: Acad. de Studii Econ. a Moldovei. – Texte: lb. rom., engl., rusă. – Bibliogr. la sfârșitul art. – 50 ex.

ISBN 978-9975-75-619-8.

657(082)=135.1=111=161.1

C 69

ISBN 978-9975-75-619-8

© Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM

Va rog sa primiti cele mai calde urari de bine cu ocazia Zilei Nationale a Profesionistului Contabil din Republica Moldova! Imi pare rau ca angajamente anterioare m-au impiedicat sa sarbatoresc impreuna cu dumneavoastra dar va asigur de intreg sprijinul ACCA si va doresc succes in tot ce intreprindeti! Ma bucur ca ACCA se poate asocia cu o organizatie atat de inovativa si profesionala cum este ACAP!



Helen Brand, Director Executiv ACCA

The global body for professional accountants



CUPRINS

SECȚIA I. CONTABILITATEA ÎN CONTEXT EUROPEAN ȘI INTERNAȚIONAL

Experiența și problemele reformei contabilității în Republica Moldova	9
<i>Prof. univ. dr. hab. Alexandru Nedeșița, ASEM</i>	
<i>Drd. Lidia Foalea, ASEM</i>	
IFRS: Evoluții recente și viitoare	14
<i>Manager asistent Vitalie Corniciuc, KPMG Moldova</i>	
Особенности оценки и учета концессионного договора в соответствии с МСФО	17
<i>Проф. унив., др. хаб. Виорел Цуркану, МЭА</i>	
<i>Конф. унив., др. эк., Ирина Голочалова, МЭА</i>	
Operațiuni de capital – aspecte contabile și fiscale	25
<i>Veaceslav Ciobanu, Președinte ACAP</i>	
Contabilitatea și fiscalitatea: integrare și conflicte în cazul persoanelor fizice și juridice ce practică activitatea profesională	33
<i>Conf. univ. dr. Natalia Curagău, ASEM</i>	
<i>Lect. sup. drd. Rodica Frunză, ASEM</i>	
Aspecte ale contabilității înlocuirii unor componente ale unui mijloc fix	37
<i>Prof. univ. dr. hab. Vasile Bucur, ASEM</i>	
<i>Lect. univ. Inga Cotoros, ASEM</i>	
Dualismul contabil în cadrul firmei din perspectiva informațională	43
<i>Prof. univ. dr. Nicolae Balteș, Universitatea „Lucian Blaga”, Sibiu, România,</i>	
<i>Conf. univ. dr. Alina-Teodora Ciuhureanu, Universitatea</i>	
<i>„Româno-Germană”, Sibiu, România</i>	
Contribuții la definirea conceptului de contabilitatea creativă	51
<i>Conf. univ. dr. Ovidiu-Constantin Bunget</i>	
<i>Asist. univ. dr. Alin-Constantin Dumitrescu</i>	
<i>Drd. Delia Deliu</i>	
<i>Drd. Ionel Măndescu, Universitatea de Vest din Timișoara</i>	
Sistemul informațional contabil	56
<i>Prof. ec. drd. Gabriela-Livia Mitrea (Curpănarul)</i>	
<i>Ec. Elena-Lăcrămioara Buche (Paraschiv),</i>	
<i>Universitatea „Ștefan cel Mare”, Suceava</i>	
Importanța contabilității ca sursă de informații	59
<i>Prof. univ. dr. Emilia Vasile, Rector Universitatea „Athenaeum”, București</i>	
<i>Drd. Ion Croitoru, Universitatea „Athenaeum”, București</i>	
Factorii generatori de diferențe în raportarea financiară la nivel internațional	63
<i>Prof. univ. dr. Neculai Tabără</i>	
<i>Drd. Alina Rusu, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, România</i>	
Poziționarea contabilității Republicii Moldova în universul științific	68
<i>Conf. univ. dr. Liliana Lazari, ASEM</i>	
<i>Lect. univ. Liliana Țurcamu, ASEM</i>	
Controverse privind evaluarea: cost istoric versus valoare justă	73
<i>Conf. univ. dr. Liliana Lazari, ASEM</i>	
<i>Lect. univ. Liliana Țurcamu, ASEM</i>	
Metode de prevenire a riscurilor din activitatea economico-financiară a entităților economice	77
<i>Prof. univ. dr. Mariana Bălan, CS II, Institutul de Prognoză Economică,</i>	
<i>Academia Română, Univ. „Atheaneum”, București</i>	
<i>Prof. univ. dr. Valentina Vasile, dir. adj., Institutul de Economie Națională,</i>	
<i>Academia Română</i>	

Dezvăluirea suplimentară a informației contabile – moft sau necesitate în dezvoltarea entității comerciale?!	80
<i>Conf. univ. Ina Maleca, UCCM</i>	
<i>Lect. sup. Fulga Viorica, UCCM</i>	
Raportarea financiară – instrument economic în procesul de luare a deciziilor	85
<i>Prof. univ. Neculai Tabără</i>	
<i>Drd. Olga Pleșco, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași</i>	
Reflecții contabile privind desfășurarea activității controlate în comun pe baza contractului de societate civilă	93
<i>Conf. univ. dr. Valentina Paladi, ASEM</i>	
<i>Conf. univ. dr. Natalia Prodan, ASEM</i>	
<i>Asist. univ. drd. Lica Erhan, ASEM</i>	
Politici, proceduri și metode contabile aplicabile la recunoașterea elementelor în bilanț. Terții	96
<i>Lect. univ. dr. Ana Pișleag, Universitatea „Spiru Haret”, Brașov, România</i>	
Aspecte teoretice și practice ale contabilității provizioanelor	100
<i>Conf. univ. dr. Angela Popovici, ASEM</i>	
Libertate și normativ în evaluarea imobilizărilor	103
<i>Conf. univ. dr. Natalia Zlatina, ASEM</i>	
Учет земельной ренты в контексте концепции устойчивого развития	107
<i>К.э.н., доцент С.Г. Вегера,</i>	
<i>Полоцкий государственный университет, Республика Беларусь</i>	
Физкультурно-спортивные сооружения как объект бухгалтерского учета	113
<i>К.э.н., доцент А. Р. Лавриненко</i>	
<i>Полоцкий государственный университет, Республика Беларусь</i>	
Состояние и основные направления развития методологии и методик учета источников финансирования инвестиций промышленного предприятия	117
<i>Ст. преп. Игорь Матюш, Полоцкий государственный университет, г. Новополоцк, Республика Беларусь</i>	
Развитие бухгалтерского учета в республике Беларусь: единые подходы и национальные особенности	120
<i>Д.э.н., профессор Пелагея Папковская, Белорусский государственный экономический университет, Минск, Республика Беларусь</i>	
Учет экологических активов и обязательств как механизм информационного обеспечения природоохранной деятельности организаций	122
<i>Ст. преп. Людмила Масько,</i>	
<i>УО «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь</i>	
Место и классификация франчайзинга для целей бухгалтерского учета в системе управления интеллектуальной собственностью	128
<i>Ст. преп. Надежда Борейко,</i>	
<i>УО «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь</i>	
Controverse privind politicile de evaluare a activelor	132
<i>Conf. univ. dr. Lilia Grigoroii, ASEM</i>	
<i>Conf. univ. dr. Ovidiu Bunget, Universitatea de Vest din Timișoara</i>	
Perfecționarea modelului de raportare a informației contabile în contextul SIRC	137
<i>Lect. sup. Iuliana Țugulschi, ASEM</i>	
Aspecte fiscale privind costurile reparațiilor mijloacelor fixe închiriate	142
<i>Lect. univ. Inga Cotoros, ASEM</i>	
Controverse privind recunoașterea, amortizarea și deprecierea mărcilor	145
<i>Lect. sup. Rodica Frunze, ASEM</i>	

Aspecte privind contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea creditelor în conformitate cu SIRF	149
<i>Lect. sup. Galina Gudima, ASEM</i>	
Порядок признания, исчисления и отражения в учёте резерва предстоящих расходов на оплату отпусков в условиях НСБУ	152
<i>Д.э.н. Марчела Дума, ASEM</i>	
SECȚIA II. AUDITUL ÎN REPUBLICA MOLDOVA: REALITĂȚI ȘI PERSPECTIVE	
Proceduri și particularități de auditare a situațiilor financiare întocmite conform SIRF	157
<i>Ion Prisăcaru, auditor certificat, director general al Firmei de Audit „Ecofin-Audit-Service” S.R.L.</i>	
Particularitățile aplicării în audit a procedurilor de testare selectivă	161
<i>Conf. univ. dr. Igor Balan, Universitatea Agrară de Stat din Moldova</i>	
<i>Lect. sup. univ. Maria Ratcov, ASEM</i>	
Necesitatea revizuirii concepției privind rolul auditului statutar	166
<i>Conf. univ. dr. Anatolie Iachimovschi, ASEM</i>	
<i>Lect. sup. Olga Bordeianu, ASEM</i>	
Auditul financiar între imaginea fidelă și validarea informației contabile	170
<i>Prof. univ. dr. Emil Horomnea</i>	
<i>Drd. Alexandra-Daniela Socea, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași</i>	
Elemente de risc în auditul financiar	174
<i>Asist. univ. drd. Alina-Georgiana Solomon,</i>	
<i>Universitatea Creștină „Dimitrie Cantemir”, București,</i>	
<i>Conf. univ. dr. Corina Ene, Prorector, Universitatea „Hyperion”, București</i>	
<i>Drd. Gheorghe-Stelian Bălan, S.C. ALSTOM-Transport S.A.</i>	
Supravegherea calității serviciilor de audit: posibilități și realități	178
<i>Conf. univ. dr. Mihail Manoli, ASEM</i>	
Concepția auditului contabilității manageriale	183
<i>Conf. univ. dr. Rodica Cușmăunsă, ASEM</i>	
<i>Conf. univ. dr. Anatolie Iachimovschi, ASEM</i>	
Organizarea auditului intern în cadrul entității	186
<i>Lect. sup. dr. Dumitru Grumeza, ASEM</i>	
SECȚIA III. CONTABILITATEA MANAGERIALĂ ȘI MĂSURAREA PERFORMANȚELOR	
Strategii de dezvoltare a auditului intern și rolul acestuia în sistemul de management al riscului	189
<i>Conf. univ. dr. Cristina Dolghii, USM</i>	
Alegerea modelului de organizare a contabilității manageriale la entitățile de transport AUTO	193
<i>Lect. sup. Stela Caraman, ASEM</i>	
Aspecte teoretice și practice ale contabilității și analizei patrimoniului întreprinderii	196
<i>Lect. sup. Natalia Fratea, ASEM</i>	
<i>Lect. sup. Svetlana Tolmațchi, ASEM</i>	
<i>Conf. univ. dr. Neli Muntean, ASEM</i>	
Aplicarea corelației „COST-VOLUM – PROFIT” (CVP) și luarea deciziilor manageriale în agențiile de turism	201
<i>Lect. sup. Ludmila Țurcan, ASEM</i>	
Evaluarea performanțelor profesionale ale angajaților – o problemă delicată în cadrul unei organizații	204
<i>Lect. univ. drd. Lilia Dumbrăveanu, Universitatea de Stat „Alec Russo” din Bălți</i>	

Aspecte contabile privind formarea și calcularea costului produselor în secțiile de incubare a ouălor	208
<i>Lect. sup. Tatiana Țapu, UASM</i>	
Analiza evoluției pieței bursiere prin intermediul metodei comparative de evaluare a întreprinderilor	213
<i>Prof. univ. dr. Neculai Tabără</i>	
<i>Drd. Andreea Vasiliu, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași</i>	
Особенности анализа эффективности гостиничного бизнеса и требования к управленческой отчетности	223
<i>Конф. унив. Людмила Гаврилюк, МЭА, Кишинэу</i>	
<i>Доцент Галина Воронцова, ИИЖЭКОН, Санкт-Петербург</i>	
Внутренний контроль как фактор, обеспечивающий эффективность деятельности предприятия	228
<i>Руслан Думбравэ, главный бухгалтер „MACONST-PRIM” SRL</i>	
Управленческий учет расходов на реализацию как основа для принятия логистических решений	232
<i>Ст. преп. Т.И. Мурачева,</i>	
<i>УО «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь</i>	
Limitele metodelor clasice de calculație a costurilor utilizate în industria mobilei, căi de perfecționare a acestora	236
<i>Lect. univ. Maia Bajan, ASEM</i>	
Administrarea entității prin prisma controlului de gestiune	239
<i>Drd. Svetlana Mihaila, ASEM</i>	
SECȚIA IV. PROFESIA CONTABILĂ ȘI PROVOCĂRILE ACESTEIA	
Valorile și provocările profesiei contabile	244
<i>Conf. univ. dr. Lilia Grigoroii, ASEM</i>	
<i>Director executiv Marina Șelaru, ACAP RM</i>	
Profesia de contabil – un imperativ al timpului	249
<i>Conf. univ. inter. dr. Tatiana Șevciuc, UASM</i>	
<i>Conf. univ. inter. dr. Veronica Bulgaru, UASM</i>	
Tehnologia studiului de caz în formarea inițială a contabilului	253
<i>Lect. sup. Sofia Căpățînă, UCCM</i>	
SECȚIA V. PERFECȚIONAREA CONTABILITĂȚII ÎN DIFERITE DOMENII ȘI RAMURI ALE ECONOMIEI NAȚIONALE	
Sistematizarea contabilității în instituțiile publice autohtone	258
<i>Conf. univ. dr. Aliona Bîrcă, ASEM</i>	
<i>Lect. sup. Adela Talpă, ASEM</i>	
Particularitățile contabilității din domeniul activității unităților cu profil alimentar din cadrul întreprinderilor agricole	263
<i>Conf. univ. inter. Veronica Bulgaru, UASM</i>	
<i>Conf. univ. inter. Tatiana Șevciuc, UASM</i>	
Particularitățile evidenței mijloacelor fixe la întreprinderile necomerciale	267
<i>Conf. univ. dr. Lidia Cauș, ASEM</i>	
Problemele contabilității veniturilor anticipate în instituțiile publice	272
<i>Conf. univ. dr. Mihail Nani, ASEM</i>	
Factorii de influență asupra politicilor contabile în cooperativele de consum	273
<i>Prof. univ. dr. hab. Tudor Tuhari, UCCM</i>	
Актуальные виды страхования рисков при осуществлении перевозки грузов	277
<i>Аспирант Игорь Долгий, ГУМ</i>	

Особенности деятельности автотранспортных предприятий и их влияние на учет доходов и расходов	282
<i>Ст. преп., д.э.н., Михаил Герасимов, МЭА</i>	
Учет выбытия животных в результате чрезвычайных событий	285
<i>Конф. унив., д.э.н. Людмила Тодорова, Государственный аграрный университет Молдовы</i>	
Unele aspecte ale contabilității mijloacelor cu destinație specială în organizațiile necomerciale	288
<i>Lect. sup. Lilia Andreev, ASEM</i>	
Perfecționarea contabilității impozitului pe profit în întreprinderile cooperăției de consum	292
<i>Lect. sup. Viorica Guțan, UCCM</i>	
Evaluarea curentă și raportarea financiară a producției în curs de execuție la entitățile producătoare de mobilă	295
<i>Drd. Maia Bajan, ASEM</i>	
Total Quality Management Status In Croatia's Profit Tax Act	301
<i>Sandra Furlan MSCe, Tax inspection Ministry of Finance Croatian Tax Administration Regional Office Gospić, Croatia</i>	
Impact of Changes in VAT System on Tourist Sector Growth in Croatia	306
<i>Ivan Cevizovic MSc., Croatian Association of Accountants and Financial Experts, Croatia Branka Remenaric MSc., Zagreb School of Economics and Management, Croatia Miljenka Cutvaric MSc., Croatian Association of Accountants and Financial Experts, Croatia</i>	

SECȚIA I. CONTABILITATEA ÎN CONTEXT EUROPEAN ȘI INTERNAȚIONAL

EXPERIENȚA ȘI PROBLEMELE REFORMEI CONTABILITĂȚII ÎN REPUBLICA MOLDOVA

*Prof. univ. dr. hab. Alexandru Nedeșița, ASEM
Drd. Lidia Foalea, ASEM*

The harmonization of the legal framework of financial reporting with international norms is the strategic priority of the accounting reform in the Republic of Moldova. This harmonization involves the realization of following main measures:

- *establishing the mechanisms for enforcement and updating the IFRS;*
- *developing of new national accounting rules;*
- *identification of requirements for financial reporting for different types of entities;*
- *determining of formats of financial statements (reports).*

Începând cu anul 2009, în Republica Moldova, se desfășoară o amplă și importantă reformă a contabilității. Obiectivul general al acestei reforme constă în armonizarea raportării financiare a entităților autohtone cu Directivele Uniunii Europene (UE) și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Necesitatea reformei sus-menționate derivă din prevederile Legii contabilității [1], iar modul și etapele de desfășurare a acesteia sunt stabilite în Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2011, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1507 din 31 decembrie 2008 [2]. Acest document prevede patru priorități naționale de reformare a contabilității:

- 1) ameliorarea cadrului normativ de raportare financiară;
- 2) fortificarea principalelor instituții responsabile de raportare financiară;
- 3) sprijinirea profesiei de contabil și auditor;
- 4) modernizarea învățământului, instruirii profesionale și informării publicului.

În continuare, vom examina mai detaliat prima prioritate, care se referă la perfecționarea cadrului normativ de raportare financiară. Actualmente, acest cadru cuprinde Legea contabilității, Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, Standardele Naționale de Contabilitate (SNC), Comentariile cu privire la aplicarea SNC, Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor, precum și regulamentele, recomandările metodice, instrucțiunile și alte acte ce reglementează contabilitatea entităților autohtone.

De remarcat faptul că actualul cadru normativ de raportare financiară, a fost elaborat, preponderent, în anii 1996-2000, este incomplet și necesită conformare cu Directivele UE și IFRS. În acest context, apare necesitatea soluționării următoarelor probleme de ordin principal:

- stabilirea mecanismului de implementare și actualizare a IFRS;
- elaborarea noilor reglementări contabile naționale;
- delimitarea cerințelor de raportare financiară pentru diferite tipuri de entități;
- determinarea formatelor pentru rapoartele financiare;
- constituirea Registrului electronic al rapoartelor financiare.

Implementarea IFRS constituie o direcție primordială de perfecționare a cadrului normativ actual de raportare financiară. În conformitate cu art. 3 din Legea contabilității, IFRS reprezintă standarde și interpretări emise de Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate, care devin valabile în Republica Moldova după acceptarea lor de către Guvern (Ministerul Finanțelor). Conform situației din 1 ianuarie 2012, acestea cuprind 9 IFRS, 29 de Standarde Internaționale de Contabilitate (IAS) și 30 de interpretări.

În Republica Moldova, IFRS sunt obligatorii pentru entitățile de interes public, care cuprind instituțiile financiare, fondurile de investiții, companiile de asigurări, fondurile nestatale de pensii, societățile comerciale ale căror acțiuni se cotează la bursa de valori. Totodată, conform art. 4 alin. (2) din Legea contabilității, IFRS pot fi aplicate pe bază benevolă în conformitate cu politica de contabilitate și de către entitățile care aplică sistemul contabil complet în partidă dublă. În cazul în care prevederile SNC și ale altor acte normative nu stabilesc unele reglementări prevăzute de IFRS, entitatea este încurajată să aplice prevederile IFRS până la acceptarea lor de către Guvernul Republicii Moldova [1, p. 4].

Modul de tranziție la IFRS este reglementat de prevederile IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară” [3] și de Recomandările metodice privind tranziția de la Standardele Naționale de Contabilitate la Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 69 din 17 septembrie 2009 [4]. În afară de aceste acte normative, în cazul trecerii la IFRS, entitățile pot utiliza și Ghidul de aplicare a IFRS 1 care nu este inclus în versiunea IFRS, acceptată de către Ministerul Finanțelor, însă conține exemple ilustrative și explicații privind tranziția la standardele internaționale.

Pentru armonizarea cadrului normativ de raportare financiară cu normele internaționale, o importanță deosebită o prezintă elaborarea noilor reglementări contabile naționale. Aceste reglementări trebuie să fie bazate pe Directivele UE, IFRS, Cadrul general conceptual de raportare financiară și, totodată, să țină cont de legislația națională și experiența altor țări. Reglementările nominalizate se elaborează de către grupuri de lucru constituite din specialiști locali și urmează să fie implementate într-un set unic începând cu 1 ianuarie 2014. Până la această dată, entitățile autohtone sunt obligate să utilizeze SNC și alte acte normative contabile în vigoare.

Noile reglementări contabile naționale trebuie să cuprindă:

- Standardele Naționale de Contabilitate;
- Recomandările metodice privind contabilitatea în diferite sectoare și ramuri ale economiei naționale;
- Planul general de conturi contabile;
- Metodica de tranziție la noile reglementări contabile naționale;
- Regulamente, instrucțiuni și alte acte cu caracter normativ aprobate de către Ministerul Finanțelor și/sau de instituțiile responsabile de raportarea financiară.

Conform art. 3 din Legea contabilității, SNC reprezintă standarde și interpretări, bazate pe Directivele UE și pe IFRS, elaborate și aprobate de Ministerul Finanțelor, care stabilesc reguli generale privind ținerea contabilității și raportarea financiară. Acestea sunt obligatorii pentru toate entitățile care aplică sistemul contabil complet și simplificat în partidă dublă.

Elaborarea SNC noi rezultă din prevederile art. 47 alin. (3) din Legea contabilității, potrivit căroră Ministerul Finanțelor, în termen de 6 ani de la data intrării în vigoare a legii specificate (adică până la 1 ianuarie 2014), trebuie să elaboreze și să aprobe SNC care vor înlocui standardele existente și comentariile privind aplicarea acestora. Noile SNC vor conține exemple practice și comentarii privind aplicarea prevederilor standardelor, ceea ce va facilita utilizarea lor în practica contabilă.

Conținutul de bază al SNC noi trebuie să fie expus într-o formă accesibilă, să corespundă prevederilor Directivelor UE și IFRS și, totodată, să țină cont de cerințele legislației în vigoare și de nivelul actual de dezvoltare economică a entităților autohtone. Nomenclatorul SNC este stabilit de către Ministerul Finanțelor și adaptat la elementele rapoartelor financiare.

După părerea noastră, structura generală a SNC trebuie să conțină următoarele elemente principale: obiectiv; domeniu de aplicare; definiții; conținut (reguli generale, recunoaștere, evaluare, contabilizare); prezentarea informațiilor; prevederi tranzitorii; data intrării în vigoare; anexe (după caz).

Recomandările metodice vor stabili reguli specifice de ținere a contabilității și de raportare financiară pentru entități din diferite sectoare și ramuri ale economiei naționale, cum ar fi: organizațiile necomerciale, întreprinzătorii individuali, persoanele care desfășoară activitate profesională etc.

Un element important al cadrului normativ de raportare financiară este planul de conturi care stabilește modul de reflectare și de acumulare a informațiilor aferente elementelor contabile conform prevederilor SNC și altor reglementări contabile în vigoare. De menționat că planul de conturi actual reglementează, în mod excesiv, simbolizarea unică a conturilor sintetice și a subconturilor pentru toate entitățile. În plus, acest plan nu corespunde modului de contabilizare și de raportare financiară în condițiile aplicării IFRS.

În acest context, Legea contabilității prevede elaborarea unui nou plan general de conturi contabile, care va stabili doar nomenclatorul claselor și grupelor de conturi contabile și metodologia privind utilizarea acestora. Acesta va avea un caracter de recomandare și se va aproba de Ministerul Finanțelor în baza SNC și altor reglementări contabile naționale noi.

Planul general de conturi contabile va fi aplicabil pentru entitățile care utilizează SNC și sistemul contabil complet și simplificat în partidă dublă. Conform art. 22 alin. (3) din Legea contabilității, entitățile vor avea dreptul să elaboreze în baza planului sus-menționat, planuri de conturi de lucru care vor cuprinde nomenclatorul conturilor sintetice și subconturilor necesare pentru determinarea indicatorilor din rapoartele financiare.

De remarcat că noul plan general de conturi nu se va extinde asupra entităților ce aplică IFRS, care trebuie să elaboreze, în mod individual, planuri de conturi proprii conform cerințelor acestor standarde.

Metodica de tranziție la noile reglementări contabile trebuie să conțină recomandări privind închiderea conturilor actuale și deschiderea conturilor noi, precum și un tabel comparativ privind divergențele dintre noțiunile de bază utilizate în reglementările contabile naționale actuale și cele noi.

Nomenclatorul noilor SNC și altor reglementări contabile naționale este prezentat în următorul tabel.

Nomenclatorul noilor SNC și al altor reglementări contabile naționale

Nr. crt.	Denumirea SNC (actului normativ)	Baza pentru elaborare
1.	SNC „Situatii financiare”	IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, IAS 7 „Situația fluxurilor de trezorerie”, Cadrul general conceptual privind raportarea financiară
2.	SNC „Politici contabile, erori și evenimente ulterioare”	IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori”, IAS 10 „Evenimente ulterioare perioadei de raportare”
3.	SNC „Stocuri”	IAS 2 „Stocuri”
4.	SNC „Contracte de construcții”	IAS 11 „Contracte de construcții”
5.	SNC „Imobilizări corporale și necorporale”	IAS 16 „Imobilizări corporale”, IAS 38 „Imobilizări necorporale”, IFRS 6 „Explorarea și evaluarea resurselor minerale”
6.	SNC „Contracte de leasing (locațiune)”	IAS 17 „Contracte de leasing”, legislația națională
7.	SNC „Venituri”	IAS 18 „Venituri”
8.	SNC „Costurile îndatorării”	IAS 23 „Costurile îndatorării”
9.	SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”	IAS 21 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar”, legislația națională
10.	SNC „Creanțe și alte investiții”	Cadrul general conceptual privind raportarea financiară, IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare”, legislația națională

11.	SNC „Capital propriu și datorii”	Cadrul general conceptual privind raportarea financiară, IAS 19 „Beneficiile angajaților”, IAS 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală”, IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente”, legislația națională
12.	SNC „Deprecierea activelor”	IAS 36 „Deprecierea activelor”
13.	SNC „Investiții imobiliare”	IAS 40 „Investiții imobiliare”
14.	SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”	IAS 41 „Agricultura”
15.	SNC „Părți afiliate și asocieri în participație”	IAS 24 „Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate”, IAS 31 „Interese în asocierile în participație”, legislația națională
16.	SNC „Cheltuieli”	Cadrul general conceptual privind raportarea financiară, IAS 12 „Impozitul pe profit”, legislația națională
17.	SNC „Costuri”	Cadrul general conceptual privind raportarea financiară, legislația națională
18.	SNC „Prezentarea informației în rapoartele financiare ale asociației de economii și împrumut și ale altor instituții similare”	Legislația națională, experiența altor țări
19.	Recomandări metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale	SNC și alte reglementări contabile noi, legislația națională, experiența altor țări
20.	Recomandări metodice privind contabilitatea întreprinzătorilor individuali	Codul Fiscal, alte acte legislative naționale, experiența altor țări
21.	Planul general de conturi contabile	SNC, alte reglementări contabile noi
22.	Metodica de tranziția la noile reglementări contabile naționale	SNC, alte reglementări contabile noi

Nomenclatorul noilor SNC și al altor reglementări contabile naționale diferă de nomenclatorul actelor normative contabile din alte țări. Astfel, în România, sunt în vigoare două acte normative principale în domeniul contabilității: Reglementări contabile conforme cu Directivele Europene [6] și Reglementări contabile simplificate [7], iar în Federația Rusă – 22 de regulamente contabile [8].

Elaborarea SNC și a altor reglementări contabile noi condiționează necesitatea stabilirii tipurilor și formatelor rapoartelor financiare. La etapa actuală, există trei nivele de raportare financiară aplicabile entităților autohtone:

- 1) rapoarte financiare bazate pe IFRS – pentru entitățile de interes public și alte entități care aplică IFRS;
- 2) rapoarte financiare complete – pentru entitățile care aplică SNC și sistemul contabil complet;
- 3) rapoarte financiare simplificate – pentru entitățile care aplică SNC și sistemul contabil simplificat.

În opinia noastră, nivelele sus-menționate trebuie incluse și în noul cadru normativ de raportare financiară. Totodată, apare problema privind formatul rapoartelor financiare. În practica internațională există două abordări principale aferente formatului rapoartelor financiare:

- 1) rapoarte financiare cu formate tipizate;
- 2) rapoarte financiare cu formate libere care sunt elaborate de către entitate de sine stătător în baza nomenclatorului minim de indicatori obligatorii.

În condițiile Republicii Moldova, este preferabilă prima abordare, adică întocmirea rapoartelor financiare tipizate. În același timp, considerăm că entităților autohtone trebuie să li se acorde dreptul de prezentare a informațiilor suplimentare în notele la rapoartele financiare.

Registrul electronic al rapoartelor financiare urmează să fie constituit pe lângă Serviciul

informațional al rapoartelor financiare. Acest registru va asigura colectarea, generalizarea și păstrarea rapoartelor financiare în formă electronică, precum și va facilita accesul la acestea a diferitelor categorii de utilizatori.

Armonizarea cadrului normativ actual de raportare financiară se va efectua în două etape. Prima etapă (anii 2009-2012) prevede elaborarea mecanismului de implementare a IFRS pe teritoriul Republicii Moldova și a actelor normative de bază în domeniul contabilității: SNC, Planul general de conturi, alte reglementări contabile; stabilirea cerințelor specifice de raportare financiară pentru instituțiile financiare, companiile de asigurări, entitățile ale căror acțiuni sunt cotate la Bursa de Valori.

La etapa a doua (anii 2013-2014), se va acorda atenție primordială implementării SNC și altor reglementări contabile naționale, precum și elaborării recomandărilor metodice privind particularitățile contabilității în diferite ramuri și sectoare ale economiei naționale.

În concluzie, menționăm că armonizarea cadrului normativ de raportare financiară cu Directivele UE și IFRS va conduce la constituirea unui sistem performant de contabilitate și raportare financiară. În conformitate cu paragraful 2 din Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014 [2], îmbunătățirea raportării financiare a entităților autohtone va avea un impact semnificativ și pozitiv asupra economiei naționale datorită:

- fortificării stabilității financiare a țării și reducerii riscului crizelor pieței financiare;
- contribuției la investițiile externe directe;
- facilitării accesului entităților la credite prin micșorarea costurilor informației financiare și a dobânzilor aferente;
- creșterii veniturilor bugetare prin colectarea impozitelor și taxelor calculate în baza informațiilor contabile;
- ameliorării procesului de monitorizare și exercitare a controlului asupra activității întreprinderilor de stat;
- creării posibilității de a evalua și a lua decizii rezonabile de către investitori privind perspectivele de dezvoltare a entităților;
- asigurării accesului liber al tuturor categoriilor de utilizatori la informația aferentă activității entităților, astfel promovând dezvoltarea activă a piețelor de capital;
- susținerii integrării economice a statului în UE atât la nivel regional, cât și la nivel global.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 90-93 din 29 iunie 2007.
2. Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1507 din 31 decembrie 2008 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 10-11 din 23 ianuarie 2009.
3. Standardele Internaționale de Raportare Financiară – IFRS: norme oficiale emise la 1 ianuarie 2011. Vol. 1-2, București: Editura CECCAR, 2011.
4. Recomandări metodice privind tranziția de la Standardele Naționale de Contabilitate la Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 69 din 17 septembrie 2009 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 153-154 din 9 octombrie 2009.
5. Nederița A. *Direcții prioritare de perfecționare a cadrului normativ al contabilității în Republica Moldova* // Contabilitate și audit, 2008, nr. 8.
6. Reglementări contabile 2011. București: ConFisc, 2011.
7. Reglementări contabile simplificate. București: ConFisc, 2011.
8. Двадцать два положения по бухгалтерскому учету. Москва: Омега-Л, 2010.

IFRS: EVOLUȚII RECENTE ȘI VIITOARE

Manager asistent Vitalie Corniciuc, KPMG Moldova

IFRS: recent and forthcoming evolutions. This study has the aim to emphasize that IFRS are dynamic instruments and tend for continuous improvement to create a clear and understandable reporting framework for key stakeholders and users of financial information. It focuses on recent modifications to existing standards, new IFRS that were adopted and will be implemented for financial periods ended 31 December 2013 or later and exposure drafts for new standards that aim to replace the existing ones.

Evoluțiile recente din mediul economic și financiar, crizele care au lovit, în mai multe rânduri, majoritatea statelor lumii, în ultima perioadă, dar și necesitățile, în continuă creștere, ale utilizatorilor rapoartelor financiare au scos la iveală unele lacune și neconcordanțe în prezentarea informațiilor financiare care, în anumite situații, s-au dovedit a fi ineficiente în evidențierea riscurilor la care sunt supuși investitorii, creditorii, acționarii și alte părți interesate. Acești factori au determinat Comitetul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate („Comitet”) să propună standarde noi și/sau să introducă unele modificări în standardele existente, cu scopul de a asigura un cadru de raportare cât mai aproape de cerințele utilizatorilor și de a prezenta cât mai fidel imaginea entității raportoare.

Deși, pentru Republica Moldova, IFRS-urile constituie un subiect nou, acestora li se acordă o atenție tot mai sporită în contextul armonizării cadrului contabil și de raportare național cu cel european și internațional. În pofida acestui fapt, multe din standardele internaționale noi, ce vor intra în vigoare în viitorul apropiat, nu sunt aplicabile entităților locale din simplul motiv că ele nu utilizează în activitatea lor operațională, investițională sau financiară operațiunile și instrumentele descrise în standardele menționate anterior. În cele ce urmează, vom enumera aspectele-cheie în evoluțiile recente și viitoare ale standardelor internaționale de raportare financiară, cu evidențierea celor care ar putea avea un impact asupra entităților din Republica Moldova.

Astfel, în anul 2011, Comitetul a introdus anumite modificări în cerințele de prezentare a tranzacțiilor cu părțile legate și în evaluarea și recunoașterea activelor privind planurile definite de beneficii ale angajaților. Modificările la IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate* au fost substanțiale, acestea vizând chiar definițiile utilizate în standard și relațiile care determină gradul de afiliere:

- Relațiile dintre părțile legate sunt simetrice în toate cazurile – dacă A este afiliat cu B în situațiile financiare ale lui B, atunci și B este afiliat cu A în situațiile financiare ale lui A;
- Influența semnificativă este tratată în același fel ca și relația dintre entitate și managementul-cheie;
- *Puterea de vot semnificativă* a fost exclusă din definiție;
- Referințele la companiile asociate și la asocierile în participație includ, în mod specific, și subsidiarele acestora;

Cerințe simplificate de prezentare pentru entitățile asociate cu Guvernul

Modificările așteptate în anul 2012 vor ține, în temei, de recuperabilitatea activelor amânate privind impozitul pe venit, prezentarea informațiilor cu privire la transferul de active financiare și amendamentele la IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* legate de hiperinflație.

Schimbările cu adevărat semnificative vor fi aplicabile pentru perioadele care încep la 1 ianuarie 2013. Astfel, un set nou de 3 standarde IFRS 10 *Situații financiare consolidate*, IFRS 11 *Aranjamente comune* și IFRS 12 *Prezentarea intereselor în alte entități* va înlocui standardele existente cu privire la contabilizarea și raportarea investițiilor în entități

subsidiare, asociate sau în participație comună. Elaborarea acestor standarde a fost minuțioasă și de durată. IFRS 10 propune un singur model de consolidare pentru toate entitățile subsidiare, inclusiv cele cu scop special, în comparație cu cele două modele existente. În model, se accentuează că investitorul își consolidează investiția atunci când are puterea, este expus variabilității remunerărilor sau legătura dintre aceste două. Noțiunea de putere este, în principal, legată de controlul *de facto* asupra activităților relevante, de drepturile semnificative și de relațiile-cheie. Expunerea la variabilitatea remunerărilor este un concept mai larg decât beneficiile din proprietate sau riscurile și recompensele. Remunerările nu includ doar beneficii din proprietate, cum ar fi dividendele sau schimbarea valorii investiției, dar și comisioane, beneficii fiscale, economii de scară, reduceri de costuri etc. Implementarea IFRS 10 va solicita aplicarea unor judecăți semnificative și, ca impact principal, ar putea surveni necesitatea consolidării unor entități, care, anterior, se contabilizau prin metoda capitalului sau ca instrumente financiare, fapt ce ar putea afecta indicatorii-cheie de performanță.

Necesitatea revizuirii lui IAS 31 *Interese în asocierile în participație* și înlocuirea acestuia cu IFRS 11 *Aranjamente comune* a apărut din motivul că, în opinia Comitetului, anumite aranjamente, similare din punct de vedere economic, erau contabilizate în mod diferit, ca „entități controlate în comun” și „alte aranjamente”. Al doilea motiv îl constituie faptul că vechiul standard permitea alegerea între metoda capitalului și metoda consolidării proporționale pentru entitățile controlate în comun. Principalele schimbări aduse de IFRS 11 relevă că asocierile în participație se vor contabiliza doar prin metoda capitalului și nu toate entitățile controlate în comun, conform IAS 31, vor fi asocieri în participație în conformitate cu IFRS 11. Trecerea de la metoda de consolidare proporțională la metoda capitalului și invers poate afecta toate elementele situațiilor financiare care, la rândul lor, pot influența indicatorii financiari și respectarea ratelor financiare privind împrumuturile. Entitățile care participă la aranjamente comune trebuie să evalueze impactul acestui standard și să comunice părților interesate potențialele schimbări și necesitatea de a revizui anumite aranjamente și contracte. De asemenea, va fi necesară instruirea suplimentară a echipelor financiare pentru conformarea cu noile cerințe de raportare și prezentare.

Începând cu 1 ianuarie 2013, va fi aplicabil IFRS 13 *Evaluarea valorii juste*. Problema valorii juste în raportarea financiară este de o importanță deosebită în contextul actual. Mai multe preocupări au fost exprimate recent cu privire la evaluarea la justa valoare, în lipsa unei piețe active și utilizarea prețurilor de piață inferioare estimărilor entității privind valoarea în sine a instrumentului pe termen lung. Scopul standardului este de a consolida îndrumările privind evaluarea valorii juste din diferitele standarde într-unul singur. Standardul nu introduce cerințe noi cu referire la necesitatea valorii juste, dar oferă o singură sursă referitoare la evaluarea valorii juste și această sursă trebuie utilizată de fiecare dată când valoarea justă este cerută sau permisă în alte IFRS-uri. În timp ce standardul conține anumite abordări și tehnici de evaluare, acesta nu stabilește standarde de evaluare și modul exact în care evaluarea trebuie efectuată. IFRS 13 va facilita aplicarea valorii juste pentru cei care pregătesc situațiile financiare și înțelegerea acesteia de către utilizatori. Măsurarea valorii juste va rămâne o arie cu aplicarea semnificativă a raționamentelor, acolo unde prețurile de piață nu sunt disponibile. În asemenea circumstanțe, există o incertitudine inerentă referitoare la prețurile care s-ar folosi într-o tranzacție ipotetică și la faptul că participanții pot folosi metode de evaluare diferite. IFRS 13 tinde să reducă subiectivismul acestor măsurări prin cerința ca datele de intrare, relevante și observabile, să fie maximizate, iar cele neobservabile – minimizate. Adicional, IFRS 13 solicită prezentări și dezvăluiri extinse, în special când evaluările valorii juste se efectuează pe bază de date de intrare neobservabile. Deși multe valori juste vor rămâne, în mod inerent, incerte, IFRS 13 reprezintă un pas important în stabilirea unui cadru general consistent de evaluare și prezentare a acesteia în IFRS.

Un impact semnificativ asupra entităților autohtone, mai ales asupra celor din sistemul bancar, îl va avea introducerea, de la 1 ianuarie 2015, a IFRS 9 *Instrumente Financiare*, care

va înlocui IAS 39 *Instrumente Financiare: Recunoaștere și evaluare*. IFRS 9 a fost publicat în două versiuni: prima, cea din noiembrie 2009, acoperind clasificarea și evaluarea activelor financiare. Modificările vizează faptul că activele financiare vor fi clasificate în două categorii: la valoare justă prin contul de profit și pierdere sau la cost amortizat, față de cele patru prevăzute de IAS 39. Entitățile afectate vor trebui să revadă clasificarea tuturor activelor financiare, deoarece, conform noului standard, majoritatea acestora vor fi desemnate la valoarea justă și doar cele care sunt deținute conform modelului de business, ce presupune colectarea fluxurilor de numerar, care sunt exclusiv plăți de principal și de dobândă, vor fi evaluate la cost amortizat.

Pe durata discuțiilor ce au precedat prima publicare, Comitetul a decis să abordeze separat contabilitatea datoriilor financiare. În versiunea publicată în 2010, IFRS 9 a preluat, fără modificări esențiale, îndrumările existente în IAS 39 referitoare la clasificarea și evaluarea datoriilor financiare, cu unele modificări privind evaluarea la valoare justă a datoriilor financiare necomerciale.

Deși această a doua versiune publicată reprezintă finalul fazei privind clasificarea și evaluarea instrumentelor financiare, Comitetul trebuie să-și finalizeze munca asupra altor două aspecte importate: deprecierea și contabilitatea de acoperire. IFRS 9 nu este, în niciun caz, sfârșitul proiectului de reformare a contabilității instrumentelor financiare, nu este nici măcar începutul sfârșitului, ci, mai degrabă, este sfârșitul începutului acestui proces. Proiectul este cu atât mai ambițios, cu cât el vine în paralel cu alte proiecte importante ce țin de recunoașterea veniturilor, de contractele de asigurare și de leasing, tinzând să fie armonizate cu prevederile US GAAP.

În iunie 2010, a fost publicat primul proiect al unui nou standard privind recunoașterea veniturilor, el făcând parte din amplul complex de modificări menționat mai sus și care tinde să înlocuiască toate standardele și comentariile la standardele existente ce vizează veniturile. Obiectivul proiectului rezidă în furnizarea unui singur standard, bazat pe principii, pentru recunoașterea veniturilor în toate industriile și piețele de capital. Comitetul a primit, de la prima publicare, peste o mie de scrisori, incluzând comentarii de la diferite părți interesate din industrie. Proiectul, cu modificările incluse, propune un singur model, cu două opțiuni, pentru recunoașterea veniturilor: pe durata unei perioade sau într-un anumit moment în timp. Acesta presupune analiza, în cinci pași, a contractelor, concentrându-se pe transferul de control:

Pasul 1. Identificarea contractului;

Pasul 2. Identificarea obligațiilor separate de executare;

Pasul 3. Determinarea prețului tranzacției;

Pasul 4. Alocarea prețului tranzacției pentru obligațiile separate de executare;

Pasul 5. Recunoașterea veniturilor conform satisfacerii fiecărei obligații de executare.

Standardul va avea impact în următoarele arii-cheie:

- **Recunoașterea veniturilor poate fi accelerată sau amânată.** Pentru tranzacțiile complexe cu multiple componente și considerații variabile, aplicarea standardului poate conduce la accelerarea sau amânarea recunoașterii veniturilor. Aceasta poate afecta indicatorii de performanță, ratele financiare și chiar prețul acțiunilor;
- **Venitul va fi recunoscut la un anumit moment în timp sau pe durata unei perioade.** Pentru cei care utilizează metoda gradului de îndeplinire sau alte contracte pe termen lung, va fi necesară reconsiderarea recunoașterii veniturilor la finalizarea contractului sau pe parcursul executării acestora. Aplicând noile criterii în aceste arii, va fi necesară revizuirea termenilor contractuali, mai ales pentru contractele de vânzare a imobilelor;
- **Termenii contractuali și practicile de afaceri pot necesita schimbări.** În anumite cazuri, poate fi necesară reconsiderarea unor practici existente, pentru a atinge sau a menține un anumit profil al veniturilor;

- **Vor fi necesare noi estimări și raționamente.** Proiectul introduce noi estimări și raționamente, care ar putea afecta momentul și suma venitului recunoscut. Acestea pot fi aplicabile cu dificultate în cazul lansării unor produse noi sau al intrării pe alte piețe.
- **Vor fi necesare noi prezentări și dezvăluiri.** Pregătirea noilor prezentări și dezvăluiri propuse pot impune unele modificări în sistemele contabile și operaționale, care să permită înregistrarea informațiilor necesare. Modificările propuse pot prezenta investitorilor și concurenților informații adiționale privind practicile și perspectivele de afaceri.

Ultimul proiect de standard, la care ne vom referi în comunicarea de față, vizează leasingul. Comitetul și-a propus unele schimbări esențiale, dar care nu au încă o dată propusă pentru tranziție și adoptare. Schimbările țin, în temei, de introducerea unui singur model de leasing, care ar presupune înregistrarea în bilanțul locatarilor a „dreptului de utilizare” a activului și a datoriei de leasing la recunoașterea inițială și, respectiv, de recunoașterea activului din bilanțul locatorului. Implicațiile adoptării acestui proiect vor fi multiple și va fi nevoie de o analiză amplă a proceselor și contractelor la care sunt parte entitățile. Proiectul este supus comentariilor, iar versiunea revizuită este prevăzută pentru a doua jumătate a anului 2012.

Schimbările recente și cele viitoare cu privire la IFRS-uri, expuse anterior, denotă continua mișcare în care se află companiile din întreaga lume, mobilitatea modelelor de afaceri pe care acestea le adoptă și tranzacțiile, din ce în ce mai complexe, la care sunt parte. Comitetul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate are scopul de a ține pasul cu dinamica de afaceri și elaborarea instrumentelor de raportare, într-un cadru convergent, între IFRS și US GAAP, în stare să răspundă cât mai eficient cerințelor informaționale ale utilizatorilor. Companiile trebuie să analizeze atent modificările propuse, să evalueze impactul acestora asupra practicilor curente utilizate și să elaboreze un plan de tranziție și implementare a noilor cerințe.

Toate informațiile prezentate au un caracter general și nu se raportează la condițiile specifice ale unei anumite persoane fizice sau juridice. Deși încercăm să furnizăm informații corecte și de actualitate, nu există nicio garanție că aceste informații vor fi corecte la data la care sunt primite sau că vor continua să rămână corecte în viitor. Nu trebuie să se acționeze pe baza acestor informații fără o asistență profesională competentă, în urma unei analize atente a circumstanțelor specifice unei anumite situații.

ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ И УЧЕТА КОНЦЕССИОННОГО ДОГОВОРА В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

*Проф. унив., др. хаб. Виорел Цуркану, МЭА
Конф. унив., д.э.н. Ирина Голочалова, МЭА*

*In the conditions of development economics arise differently and complicated operations of economy. Whether this operations including and **concession arrangement**. Theirs is accounting don't investigation almost. Because on this article of the authors are present accounting treatment of service concession arrangement in accordance with IFRIC 12.*

В ходе развития рыночных отношений в международной практике появился ряд специфических финансово-экономических операций, характер которых зачастую зависит от правового аспекта деятельности хозяйствующих субъектов, принимающих в них участие. К ним относятся операции между государственным сектором и бизнес-единицами, возникающие в двух ситуациях – при государственном субсидировании и

при заключении концессионного договора. Государственные субсидии предоставляются бизнес-структуре на выполнение определенных условий в ее операционной деятельности, концессионные договоры заключаются для предоставления бизнес-структурой особого вида услуг.

Остановимся на второй форме этих операций ввиду отсутствия их нормативного регулирования в Республике Молдова. В классическом представлении концессионный договор – это договор на передачу государством месторождений для добычи природных ресурсов, объектов инфраструктуры, предприятий, оборудования или других объектов частной или иностранной компании на определенных условиях за разовое или периодическое вознаграждение. С течением времени его назначение трансформировалось и сегодня **концессионный договор** – это договор (соглашение) на оказание строительных услуг бизнес-структурой, который является механизмом обеспечения населения услугами коммунального значения. Цель концессионного договора заключается в передаче государственным сектором (**концедентом**) управления строительством социально значимых объектов (дороги, мосты, железные дороги, объекты ЖКХ, объекты здравоохранения и т.д.) по договору подряда бизнес-структуре (**концессионеру**) и в принятии на себя ответственности за его финансирование либо за счет бюджетных средств, либо в их отсутствии путем предоставления этой структуре права ведения определенного бизнеса.

Таким образом, принятие концедентом на себя ответственности за финансирование услуг коммунального пользования, а концессионером – обязанности их предоставления, является **характерной особенностью концессионного договора**, отличающей его от простого соглашения. В отсутствие такой характеристики заключенный договор – это обычный договор с внешним подрядчиком на проведение строительных работ. К другим характеристикам концессионного договора можно отнести:

- установление справедливой стоимости вознаграждения (цены) за пользование инфраструктурным объектом (получение коммунальной услуги) и порядка ее последующего изменения;
- обязательство бизнес-структуры возврата объекта инфраструктуры концеденту в установленные сроки и за установленную форму вознаграждения.

Задача бухгалтерского учета состоит в достоверном отражении в отчетности данных о выполнении условий концессионного договора. При этом учет зависит от того, кто осуществляет контроль над объектом после сдачи его в эксплуатацию:

- ↪ концедент уступает концессионеру право контроля или
- ↪ концедент сохраняет право контроля.

Следовательно, право контроля – это **первое условие** для оценки концессионного договора и установления порядка его учета. Считается, что концедент контролирует объекты инфраструктуры, если:

- ↪ осуществляет контроль или регулирование услуг, которые обязан оказывать концессионер с помощью инфраструктуры, и определяет, кому он обязан их оказывать и по какой цене;
- ↪ контролирует значительную остаточную долю в активах на конец срока соглашения на основе права собственности или иным образом.

Примерами контроля со стороны концедента являются: регулирование цены на коммунальные услуги путем ограничения верхнего предела; ограничение возможности концессионера использования или продажи объекта инфраструктуры.

Вторым условием концессионного договора является выбранная форма вознаграждения концессионера за предоставленные им услуги: в виде договорного права требования денежных средств или финансовых активов у концедента; в виде договорного права взимания платы с пользователей объекта инфраструктуры.

Представим влияние указанных условий на первоначальное признание концессионного договора (см. рис.).

В случае отсутствия контроля со стороны концедента инфраструктурный объект будет учитываться концессионером либо как основное средство, либо как актив, переданный в финансовую аренду (см. рис.). Вопросы их оценки и учета адекватно решаются согласно положениям международных стандартов бухгалтерского учета (МСБУ) – IAS 16 «Основные средства» и IAS 17 «Аренда», в сочетании с правилами IAS 11 «Договоры на строительство» и IAS 20 «Государственные субсидии».

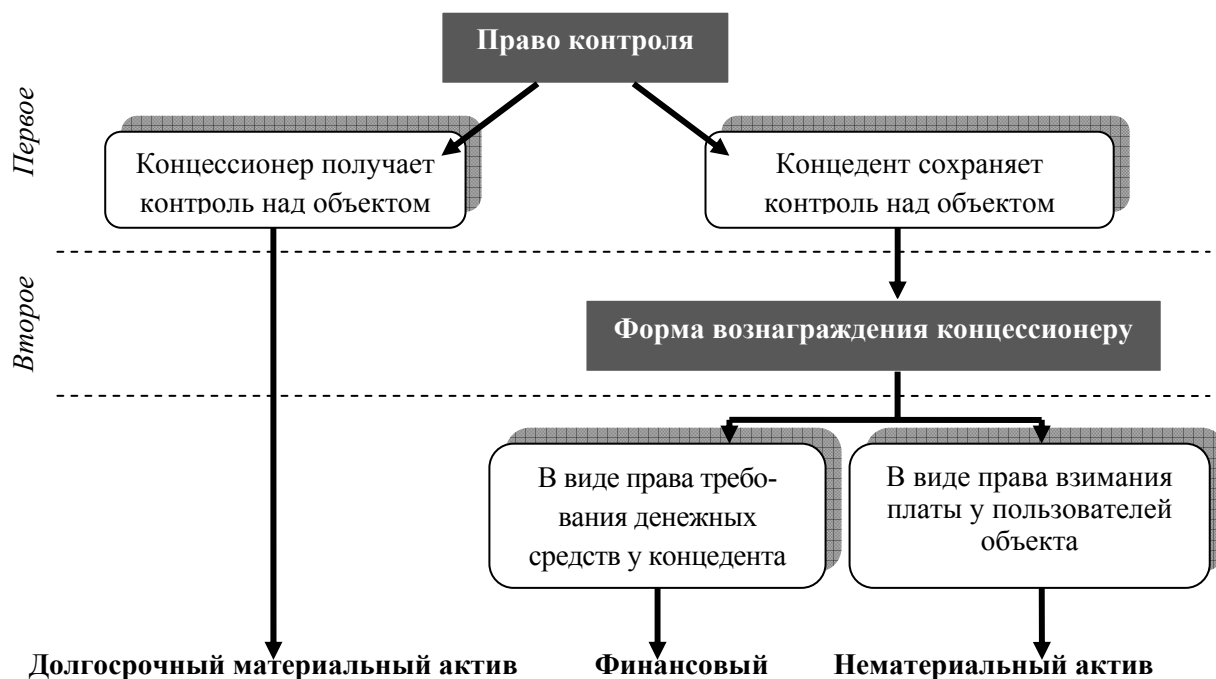


Рис 1. Влияние условий концессионного договора на его первоначальное признание

Сохранение контроля концедентом, оказывает существенное влияние на содержание финансовой отчетности. Для обеспечения единого подхода отражения в бухгалтерском учете операций по исполнению концессионного договора были разработаны правила, включенные в **Интерпретацию IFRIC 12 «Концессионные договоры оказания услуг»**. Она предписывает использование унифицированной методики учета концессионного договора, основанной на двух моделях оценки: **модель финансового актива и модель нематериального актива** (см. рис.). Согласно правилам, установленным **IFRIC 12**, вознаграждение признается в качестве финансового актива в случае имеющегося у концессионера права на получение денежных средств или других финансовых активов от концедента. При отсутствии такого права, концессионер получает плату непосредственно от пользователей объекта инфраструктуры. Договорное право на получение финансирования со стороны концедента соответствует определению финансового актива, который следует учитывать согласно IAS 32 «Финансовые инструменты: представление и раскрытие» и IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Договорное право концессионера на взимание платы с пользователей коммунальной услуги соответствует определению нематериального актива, учет которого следует вести согласно IAS 38 «Нематериальные активы». Положения этих стандартов применяются в сочетании с положениями МСБУ, регулирующих вопросы учета доходов от

реализации услуг, строительства и затрат на этапе эксплуатации. В этом случае **основной проблемой** является установление модели оценки и отражение в отчетности концессионера операций по исполнению концессионного договора при строительстве инфраструктурных объектов собственными силами или приобретенных у третьей стороны, но которые стали активами концедента, поскольку он их контролирует, или существующих активов, которые остаются под его контролем.

При применении модели финансового актива концедент несет полную ответственность за оплату концессионных услуг концессионеру. Финансовый актив может относиться к одной из следующих категорий в зависимости от сроков выполнения работ:

- ссуды или дебиторская задолженность;
- финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи;
- финансовый актив, предназначенный для торговли.

Применение первой категории финансового актива возможно в случае, когда договор предусматривает возврат концессионеру в полном объеме первоначальных инвестиций. При первоначальном признании финансовый актив учитывается по справедливой стоимости, при этом проценты на остаток дебиторской задолженности рассчитываются с помощью метода эффективной ставки процента. Поэтому при последующей оценке финансовый актив будет учитываться по амортизированной стоимости.

Первоначальное признание нематериального актива (концессии) осуществляется концессионером на дату передачи рисков и выгод, связанных со строительством инфраструктурного объекта, установленную в концессионном договоре, то есть в начале строительной фазы. Концессия представляет собой право концессионера на получение вознаграждения (взимание платы) со стороны пользователей, поэтому ее исполнение возможно только после окончания строительства инфраструктуры. При первоначальном признании нематериальный актив (концессия) учитывается по справедливой стоимости подлежащей к получению компенсации, оговоренной в концессионном договоре. Неизбежным следствием применения этой модели является наличие сделки обмена, при которой концессионер получает право ведения определенного бизнеса в обмен на строительные услуги. Поскольку в данной ситуации имеет место обмен неоднородными активами (строительные услуги обмениваются на нематериальный актив), то выручка должна признаваться в соответствии с IAS 18 «Выручка», который требует отражения доходов от продаж по справедливой стоимости полученных активов с одновременным признанием фактических затрат по строительству. Порядок оценки и учета в зависимости от принятой модели является **второй особенностью** отражения в отчетности концессионного договора.

На практике встречаются концессионные договоры, в которых право на вознаграждение денежными потоками разделяется между финансовым активом и нематериальным активом (концессией). В этом случае имеет место частичное возмещение концедентом первоначальной инвестиции. В отношении оставшейся части концессионеру предоставляется право взимания платы с пользователей. Бухгалтерский учет исполнения таких соглашений носит более сложный характер.

Применение метода эффективной ставки процента (модель финансового актива) и наличие фактора временной стоимости денег (модель нематериального актива) при инвестировании приводит к возникновению такого вида доходов, как финансовые доходы, которые требуют своего отдельного представления в финансовой отчетности. Выполнение этого требования – оценки финансовых доходов – подчас затруднительно.

Рассмотрим порядок оценки и учета концессионного договора с учетом положений МСФО на базе следующего примера.

Иллюстрация. Условия договора требуют, чтобы концессионер провел полную реконструкцию и модернизацию моста в течение двух лет. Срок договора – 10 лет, включая этап реконструкции (2012, 2013 г.г.) и этап эксплуатации (2014–2022 г.г.) Договор предусматривает и техническое обслуживание объекта концессионером в течение всего этапа эксплуатации. По прогнозам концессионера годовые затраты на проведение строительных работ – 250 000 леев, планируемый уровень прибыли – 6%, эффективная ставка – 7%. Годовое вознаграждение концессионера составит 91 500 леев. Фактические затраты по техническому обслуживанию объекта подлежат признанию в том отчетном периоде, когда они будут понесены, их прогнозный уровень – 1 200 леев в год.

Исходя из условий примера, проведем оценку концессионного договора при первоначальном признании и отразим в учете операции, связанные с его исполнением в соответствии:

- а) с моделью финансового актива;
- б) с моделью нематериального актива.

Как было отмечено, согласно первой модели (вариант «а») сумма к получению от концедента – дебиторская задолженность, первоначально оценивается по справедливой стоимости. На начало эксплуатации дебиторская задолженность будет отражена в отчетности в сумме 548 550 леев ($530\,000 + 18\,550$), где:

- 530 000 леев – справедливая стоимость строительных услуг за два года [$2 \times (250\,000 + 250\,000 \times 0.06)$];
- 18 550 леев – эффективный процентный доход за второй год ($265\,000 \times 0.07$).

Впоследствии дебиторская задолженность оценивается по амортизированной стоимости, которая на 31.12.2014 г. составит 495 450 леев ($548\,550 + 38\,400 - 91\,500$), где 38 400 леев – эффективный процентный доход за третий год ($548\,550 \times 0.07$).

В бухгалтерском учете эти операции представлены следующим образом (табл.1).

Согласно второй модели (вариант «б»), доходы по реконструкции моста в течение двух лет (2012 г. – 2013 г.) признаются в качестве нематериального актива, как право взимания платы с пользователей инфраструктурным объектом, вступление в силу которого, возможно только после окончания строительных работ (2014 г.).

Это право классифицируется как концессия, ее первоначальная стоимость – 530 000 леев [$2 \times (250\,000 + 250\,000 \times 0.06)$], где 250 000 леев – годовые затраты на реконструкцию моста. Согласно договору концессия предоставляет право концессионеру взимать плату с проезжающего транспорта в размере 91 500 леев за год, в течение 8 лет. Как нематериальный актив, концессия подлежит амортизации в течение периода, в котором ожидается ее эксплуатация концессионером (8 лет). Амортизируемая стоимость распределяется на основе метода, предусмотренного в учетной политике (линейного метода), следовательно, годовая амортизация составляет 66 250 леев ($530\,000/8$).

В бухгалтерском учете эти операции представлены следующим образом (табл.2).

Для полноты исследования представим воздействие исполнения операции по концессионному договору на содержание финансовой отчетности в табличном формате и приведем сравнение по рекомендуемым Интерпретацией IFRIC 12 моделям оценки (табл.3,4¹).

¹ Отметим, что во фрагментах форм годовой отчетности представлена информация только по тем статьям, к которым относятся бухгалтерские записи учета исполнения операций по концессионному договору (табл.1 и 2).

Таблица 1

**Бухгалтерские записи первоначального признания и учета финансового актива
(вариант «а»)**

Дата	Содержание операции	Дебет		Кредит	
		Статья отчета	Сумма, леев	Статья отчета	Сумма, леев
2012 г.	Первоначальное признание дебиторской задолженности концедента	Финансовый актив. Дебиторская задолженность	265 000 ¹	Доходы будущих периодов. Концессионный договор (КД).	265 000
	Признание затрат по строительству объекта концессии	Операционные расходы	250 000	Другие обязательства	250 000
2013 г.	Начисление дебиторской задолженности концедента	Финансовый актив. Дебиторская задолженность	265 000	Доходы будущих периодов. КД.	265 000
	Признание дохода по эффективной ставке процента	Финансовый актив. Дебиторская задолженность	18 550	Доходы будущих периодов. КД.	18 550
	Признание затрат по строительству инфраструктурного объекта	Операционные расходы	250 000	Другие обязательства	250 000
2014 ² г.	Признание дохода по эффективной ставке процента	Финансовый актив. Дебиторская задолженность	38 400	Доходы будущих периодов. КД.	38 400
	Погашение задолженности концедентом	Денежные средства	91 500 ³	Финансовый актив. Дебиторская задолженность	91 500
	Признание доходов от реализации услуги	Доходы будущих периодов. КД.	72 950 ⁴	Доходы от продаж	72 950
	Признание финансовых доходов	Доходы будущих периодов. КД.	18 550	Финансовые доходы	18 550
	Признание расходов по техническому обслуживанию моста	Операционные расходы	1 200	Другие обязательства	1 200

Результаты сравнения (см. табл.3,4) двух моделей оценки исполнения концессионного договора указывают на имеющие место отличия, которые в основном проявляются в структуре и содержании Отчета о прибылях и убытках, несмотря на равенство итогового результата, по следующим статьям:

¹ Дебиторская задолженность концедента определяется исходя из суммы фактических затрат на реконструкцию (250 000 леев) и величины прибыли концессионера 15 000 леев (250 000×0.06) согласно установленному проценту.

² В последующие периоды (2015-2022 г.г.) изменения стоимостного характера коснутся тех бухгалтерских записей, на которые оказывает воздействие эффективный процентный доход.

³ В рамках иллюстрации принято допущение о погашении задолженности концедентом в конце отчетного года.

⁴ Доходы от продаж определяются как разница между платежами концедента (91500 леев) и эффективным процентным доходом (18550 леев).

Таблица 2

Бухгалтерские записи первоначального признания и учета нематериального актива (концессии)

(вариант «б»)

Дата	Содержание операции	Дебет		Кредит	
		Статья отчета	Сумма, леев	Статья отчета	Сумма, леев
2012 ¹ г.	Первоначальное признание нематериального актива по концессионному договору	Нематериальный актив. Концессия.	530 000	Доходы будущих периодов. КД.	530 000
	Признание затрат по строительству инфраструктурного объекта	Операционные расходы	250 000	Другие обязательства	250 000
	Признание доходов отчетного периода	Доходы будущих периодов. КД.	265 000	Доходы от продаж ²	265 000
2014 ³ г.	Поступление денежных средств от пользователей инфраструктурного объекта	Денежные средства	91 500	Доходы от продаж	91 500
	Годовое начисление амортизации нематериального актива	Расходы по амортизации	66 250	Амортизация концессии	66 250
	Признание расходов по техническому обслуживанию моста	Операционные расходы	1 200	Другие обязательства	1 200

Таблица 3

Сравнение содержания Бухгалтерского баланса на дату представления годовой отчетности по вариантам (фрагмент)

(леев)

Статья баланса		Период	2012	2013	2014	2015	...2022
Вариант «а»	Долгосрочная дебиторская задолженность		265 000	548 550	495 450	438 630	0
	Денежные средства		—	—	91 500	183 000	...732 000
	Доходы будущих периодов		265 000	548 550	495 450	438 630	0
	Другие обязательства		250 000	500 000	501 200	502 400	...512 000
	Результат		(250 000)	(500 000)	(409 700)	(319 400)	...220 000
Вариант «б»	Нематериальный актив		530 000	530 000	463 750	397 500	0
	Денежные средства		—	—	91 500	183 000	...732 000
	Доходы будущих периодов		265 000	—	—	—	—
	Другие обязательства		250 000	500 000	501 200	502 400	...512 000
	Результат		15 000	30 000	54 050	78 100	...220 000
Сравнение результатов по вариантам			(265 000)	(530 000)	(463 750)	(397 500)	0

¹ Бухгалтерские записи отражения операций по исполнению концессии в 2013 г. аналогичны бухгалтерским записям 2012 г. в отношении признания затрат на реконструкцию объекта и доходов от продаж.

² Признание текущих доходов осуществляется пропорционально понесенным расходам, связанным с реконструкцией и модернизацией моста. В рамках данной иллюстрации для упрощения расчетов принято допущение о том, что фактические расходы за каждый год строительства составляют 50% от их общей величины, то есть согласно информации о годовом уровне фактических затрат на строительство предусмотренных в концессионном договоре (см. усл. илл.).

³ В последующие периоды (2015-2022 г.г.) бухгалтерские записи отражения операций по исполнению концессии аналогичны бухгалтерским записям 2014 г.

Таблица 4

**Сравнение содержания Отчета о прибылях и убытках на дату представления
годовой отчетности по вариантам (фрагмент)**

(леев)

Статья ОПУ		Период		2014	2015	...2022	Итого
		2012	2013				
Вариант «а»	Доходы от продаж	—	—	72 950	53 100	...85 270	542 000
	Себестоимость услуг	250 000	250 000	—	—	—	500 000
	Расходы по амортизации	—	—	—	—	—	—
	Другие операционные расходы	—	—	1 200	1 200	...1 100	12 000
	Финансовые доходы	—	—	18 550	38 400	...6 230	190 000
	Результат	(250000)	(250000)	90 300	90 300	...90 400	220 000
Вариант «б»	Доходы от продаж	265 000	265 000	91 500	91 500	...91 500	1 262 000
	Себестоимость услуг	250 000	250 000	—	—	—	500 000
	Расходы по амортизации	—	—	66 250	66 250	...66 250	530 000
	Другие операционные расходы	—	—	1 200	1 200	...1 100	12 000
	Финансовые доходы	—	—	—	—	—	—
	Результат	15 000	15 000	24 050	24 050	...24 150	220 000
Сравнение результатов по вариантам		(265 000)	(265000)	66 250	66 250	...66 250	0

- ↪ *доходы от продаж, – величина которых согласно модели нематериальных активов выше на 530 000 леев (1262 000 – 732 000);*
- ↪ *расходы по амортизации нематериального актива (вариант «б»), – нейтрализуют увеличение величины доходов от продаж;*
- ↪ *финансовые доходы по модели нематериальных активов (вариант «б») отсутствуют, что снижает достоверность информации о результатах деятельности в отличие от варианта «а», где эта информация представлена в развернутом виде:*
 - *результат операционной деятельности – прибыль 30 000 леев (542000 – 500000 – 12000), что соответствует ее прогнозируемому уровню;*
 - *финансовые доходы – 190 000 леев.*

В заключение отметим, что вопрос оценки и учета концессионного договора достаточно сложный:

- ☞ *решение зависит от возможности применения оценки по справедливой стоимости;*
- ☞ *наблюдается высокая степень концентрации базовых МСФО, что требует соответствующей подготовки составителей финансовой отчетности;*
- ☞ *проявляется значение профессионального суждения.*

В рамках статьи рассмотрены только некоторые проблемы, касающиеся применения МСФО и Интерпретаций к ним. Для успешного введения в действие МСФО в Республике Молдова требуется их детальное изучение, раскрытие и приведение конкретных рекомендаций для адаптации на практике, учитывая при этом: уровень экономического развития страны; отраслевую направленность; положения законодательной и нормативной базы.

Литература

1. Закон о бухгалтерском учете Республики Молдова №113 от 27.04.2007 // Monitorul Oficial № 90-93 din 29.06.2007.
2. *Международные стандарты финансовой отчетности 2008*. М.: Аскери – АССА, 2008.
3. Цуркану В., Голочалова И., Штаховски А. *Международный бухгалтерский учет*: Учебник. Кишинэу: МЭА, 2007.

Operațiuni de Capital – Aspecte Contabile și Fiscale

Veaceslav Ciobanu, Președinte ACAP

I. Dividendele nedorite sau despre soarta vitregă a contabilului

Pun în discuție o problemă, care, de mai mulți ani, nu are o interpretare univocă și poate provoca sancționarea entităților, în primul rând, din motivul că legislația fiscală la acest capitol este imperfectă. Va fi vorba despre impozitarea dividendelor și altor operațiuni de capital. Întrebarea-cheie este: majorarea capitalului social din contul profitului nerepartizat al entității (SA, SRL, ÎS etc.) este o repartizare de dividende sau nu?

La prima vedere, pare că această chestiune ține mai mult de o interpretare a legislației fiscale și nu de careva politici contabile. Posibil că da, dar, pentru a găsi un răspuns la întrebarea de mai sus, este foarte importantă examinarea aspectului contabil, ce ține de înțelegerea conținutului economic al operațiunii în conformitate cu standardele profesionale de contabilitate. Concluziile care se conțin, în acest sens, în SNC, SIRF sunt relevante și ne permit să înțelegem conținutul economic al noțiunii de dividend.

Majorarea capitalului social din contul profitului net, rezervelor este o repartizare de dividende?

La moment, nu avem un răspuns univoc la această întrebare, din care motiv, pe parcursul ultimilor ani, au fost sancționate mai multe entități, după părerea mea, neîntemeiat. Neînțelegerile au fost provocate de explicațiile emise de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova și IFPS, în ultimii câțiva ani, referitoare la acest subiect și modificările ulterioare făcute în Codul fiscal, prin care s-a încercat să se aducă în concordanță (corespondere) conținutul explicațiilor emise anterior cu normele corespunzătoare din Codul fiscal. După părerea mea, atât explicațiile inițiale, cât și modificările ulterioare ale conținutului economic al acestei operațiuni, au fost cam stângace și lipsite de înțelegere.

Dacă vorbim de istoricul acestei probleme, putem să evidențiem anul 2008 când a fost emisă scrisoarea de explicație a IFPS nr.17-2/1-14-465-2481 din 14 iulie 2008, în care, printre altele, se spunea: *La repartizarea profitului net al întreprinderii aferent perioadei fiscale 2008 (achitarea dividendelor, inclusiv prin majorarea capitalului social), agentul economic, conform art.90¹ alin.(3¹) lit.a) din Codul fiscal, reține și achită la buget un impozit în mărime de 15% din dividende...*. Cu alte cuvinte, în această concluzie, se menționează că majorarea capitalului social din contul profitului net este repartizare de dividende și urmează să fie impozitată în modul corespunzător pentru plata dividendelor.

Opinia publică a fost informată despre conținutul acestei scrisori și poziția IFPS printr-un articol publicat în revista Contabilitate și Audit nr.11 anul 2008. În următorul număr al revistei, eu am publicat un articol prin care am expus o altă părere și am încercat să dovedesc, că majorarea capitalului social din contul profitului nerepartizat nu poate fi calificată ca repartizare de dividende. Ulterior, n-a urmat nicio reacție din partea organelor fiscale nici de acceptare, nici de dezacord cu concluziile expuse în acel articol.

Un timp s-a păstrat o situație de incertitudine (inspectorii fiscali nu știau cum să interpreteze norma; în discuții particulare, ni se spunea că explicațiile anterioare vor fi modificate). Mai târziu, politica fiscoasă cu privire la această chestiune a început să fie realizată în practică, prin sancționarea entităților care n-au reținut impozit la sursa de plată din operațiunile de majorare a capitalului din contul profitului nerepartizat.

În legătură cu explicațiile emise de Serviciul Fiscal de Stat al RM, precum că majorarea capitalului social din contul profitului nerepartizat este o repartizare de dividende, apar câteva semne de întrebare. În primul rând, de ce explicațiile referitoare la problema în cauză au apărut după mai mult de 10 ani de la implementarea Codului fiscal? De ce, pe parcursul acestor ani, majorarea capitalului social din contul profitului net nu a fost calificată ca repartizare de dividende, iar după 2008 este, dacă legislația fiscală, în acest sens, n-a fost

modificată? Este o simplă coincidență că această modificare, în înțelegerea noțiunii de dividend, a coincis cu stabilirea cotei 0% privind impozitul pe venit și cu impozitarea dividendelor la sursa de plată cu 15%? Răspunzând la ultima întrebare, am putea să presupunem că aceasta s-a întâmplat din dorința de a găsi noi surse de venit la buget.

S-a încercat extinderea conținutului noțiunii de dividend

Este relevant să menționăm că exemple asemănătoare, când se „schimbă accentele” neîntemeiat în textul legii, în primul rând, pentru a lărgi baza de impozitare, istoria contemporană a relațiilor noastre cu organele fiscale mai cunoaște (facilități fiscale – venit impozabil; serviciile aferente unui contract de locațiune – bază de reținere a impozitului pe venit la sursa de plată etc.).

De ce se întâmplă așa ceva? Or, în teoria economică conținutul noțiunii de dividend este dezvăluit! De ajutor poate să ne fie și practica altor țări europene, dacă tindem să fim în rând cu lumea. De ce trebuie de fiecare dată să inventăm bicicleta, în stil moldovenesc și de fiecare dată facem acest lucru în mod stângaci și neinspirat.

Analizând modificările ulterioare din Codul fiscal, în acest sens, se poate presupune, de asemenea, că extinderea noțiunii de dividend, prin includerea operațiunii de majorare a capitalului social, a fost generată și din dorința de a acoperi o „gaură” în legislația fiscală legată de neimpozitarea sumelor retrase din capitalul social.

În legătura cu această concluzie apar anumite întrebări, ca, de exemplu: de ce „găurile” în Codul fiscal urmează să fie acoperite într-un mod atât de neinspirat și mai ales din contul contribuabililor de bună-credință?

Aici este cazul să menționez că „teoria” precum că sumele retrase de asociați (acționari) din capitalul social, care au ca sursă profitul nerepartizat și n-au fost impozitate (nu s-a reținut impozit din dividende) în momentul majorării capitalului social, nu cad sub incidența Codului fiscal de a reține impozit din dividende la sursa de plată în momentul repartizării efective, este falsă (inclusiv în redacția legii de până la 01.01.2010). Fiecare sursă de plată a dividendelor (sau altă formă de repartizare între acționari (asociați)) urmează să fie analizată de plătitor în parte și impozitată, dacă nu are ca sursă depuneri ale participanților în societate. Fiecare contabil știe acest lucru.

Istoria cu dividendele, după părerea mea, are la bază și lipsă de înțelegere, de către autorii explicațiilor emise, a conținutului economic al noțiunilor de capital social, rezerve, profit nerepartizat, active nete, capital propriu și dividende. Capitalul social, ca și profitul nerepartizat, aparține, în exclusivitate, entității concrete, și nu asociaților (acționarilor) săi. ***În urma operațiunii de majorare a capitalului social din contul profitului net, entitatea nu devine mai bogată sau mai săracă, la fel ca și asociații săi.*** Atât capitalul social, cât și profitul nerepartizat sunt două articole de capital care aparțin entității concrete, conținutul economic este foarte asemănător. Aș spune că aceste articole diferă, în primul rând, prin gradul de stabilitate care-l reprezintă pentru entitate fiecare din ele. Profitul nerepartizat poate fi repartizat (inclusiv spre consum), practic, în orice moment prin decizia asociaților (acționarilor), iar pentru repartizarea (diminuarea) capitalului social legea prevede o procedură mai complicată.

Modificările din lege sunt stângace și neinspirate.

Ulterior, pentru a aduce în conformitate cu textul legii explicațiile emise, potrivit cărora majorarea capitalului social din contul profitului nerepartizat este repartizare de dividende, au fost efectuate modificări în Codul fiscal. Numai că aceste modificări au fost făcute stângaci, fără inspirație și textul inclus în lege a complicat și mai mult înțelegerea cerințelor legale în acest sens. La moment, s-a creat o lipsă de înțelegere a noțiunii de dividend.

În Codul fiscal, este dată următoarea noțiune „*Dividend – venit obținut din repartizarea profitului net între acționari (asociați) în conformitate cu cota de participare depusă în capitalul social...*”. Noțiunea de dividend, care se conține în Standardul Internațional de Contabilitate (SIC) 18 „*Venituri din activitățile curente*”, are același sens „*Dividende –*

distribuirea profiturilor către deținătorii de investiții de capital, proporțional cu partea deținută într-o anumită clasă de capital”.

Observăm că definițiile sus-menționate au conținuturi identice, de aceea, ar fi logic ca, pe teritoriul Republicii Moldova, și înțelegerea (tălmăcirea) noțiunii în cauză să fie identică cu cea inclusă în SIC 18.

Începând cu 01 ianuarie 2010, în art. 90¹ din Codul fiscal, a fost efectuată o modificare care ține de problema analizată și evoluția acesteia în timp. A fost completat lit.b) alin.(3¹) cu următorul conținut:

„b) suma retrasă din capitalul social aferentă majorării capitalului social din repartizarea profitului net și/sau altor surse constatate în capitalul propriu între acționari (asociați) în conformitate cu cota de participație depusă în capitalul social începând cu perioada fiscală 2010”.

La prima vedere, s-ar părea că această modificare ține de impozitarea sumelor retrase din capitalul social și nu are nicio legătură cu operațiunea de majorare a capitalului social. Serviciul Fiscal, însă, pune în această modificare a legii un alt conținut. Aceasta reiese din cele expuse mai jos.

În scrisoarea IFPS „Particularitățile aplicării impozitului pe venit în anul 2010 în contextul modificărilor și completărilor operate la Codul fiscal” din 12 februarie 2010 nr.26-2/1-13-133-740/5, se spune: *„Conform redacției expuse precum și luând în considerare prevederile noțiunii de dividend expusă în punctul 3) art. 12 din Cod, în cazul în care se majorează capitalul social din repartizarea profitului net și/sau altor surse constatate în capitalul propriu aferent perioadei 2010 nu se constată că a avut loc repartizarea dividendelor și nu se va reține impozit pe venit la sursa de plată, conform prevederilor art. 90¹ alineatul (3¹), litera a) din Cod”.*

Din acest text, se pot trage următoarele concluzii:

i) Majorarea capitalului social din contul profitului net aferent perioadei 2010 nu poate fi calificată ca repartizare a dividendelor și nu se va reține impozit pe venit la sursa de plată.

Comentarii:

Dar dacă sursa de majorare a capitalului social este profitul nerepartizat aferent anului 2009 sau 2008, se va constata că a avut loc o repartizare de dividende? Doar legislația nu s-a modificat în acest sens, iar modificările la care se face referință țin de impozitarea operațiunilor de retragere a capitalului, dar nu de majorarea lui?

ii) Aferent anului 2010 sunt **profitul net și/sau alte surse constatate în capitalul propriu.**

Comentarii:

Am consultat și părerea lingviștilor care spun că din textul de mai sus reiese că aferent anului 2010 sunt profitul net și/sau alte surse constatate în capitalul propriu și nu altceva. Sau, cu alte cuvinte, sursa de majorare a capitalului social, pentru care această operațiune nu se constată ca repartizare de dividende, provine din activitatea entității aferentă anului 2010. În această ordine de idei, au fost și explicațiile Serviciului Fiscal la începutul anului 2010. Atragem atenție la cuvintele „aferent anului 2010”, deoarece, pe parcursul timpului, accentele au fost modificate și aceste cuvinte se vor referi la altceva.

Această concluzie o vedem și în scrisoarea Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.14/3-06/68 din 09.03.2010, în care găsim răspuns la chestiunea cu privire la entități cu următorul conținut:

„Majorarea capitalului social din contul profitului net nerepartizat, inclusiv pentru perioada 2008-2009, poate fi considerată ca repartizare de dividende și impozitată la sursa de plată în conformitate cu art.90¹ alin.(3¹) din Codul fiscal?”.

În scrisoarea menționată, Ministerul Finanțelor răspunde: *„Astfel, reieșind din cele spuse mai sus, la repartizarea profitului net în contul majorării capitalului social aferentă perioadei fiscale de până la 01.01.2010, se va reține impozitul pe venit potrivit art.90¹*

alin.(3¹) lit.a) al Codului fiscal și se va ține cont de majorarea bazei valorice a cotelor depuse de acționari în conformitate cu art.38 alin.(2) al Codului fiscal, ceea ce se va lua în calcul la momentul retragerii cotelor-părți de către acționari sau la lichidarea agentului economic în contextul determinării creșterilor de capital. Iar în cazul perioadelor de după 01.01.10 reținerea se va efectua potrivit art. 90¹ alin.(3¹) lit.b) din Codul fiscal”.

iii) Data de referință 01.01.2010 se atribuie la perioadele în care a fost obținut profitul net îndreptat pentru majorarea capitalului social (profitul net al anului 2007, 2008, 2009 sau 2010 etc.), dar nu la perioada (anul) când a fost înregistrată fizic majorarea capitalului social din contul acestui profit nerepartizat. Ordinea impozitării se stabilește în dependență de perioada în care a fost obținut profitul, dar nu de perioada în care a fost înregistrată majorarea capitalului social.

Pot să presupun că, în concluziile de mai sus ce țin de data de referință 01.01.2010, care se conține în modificările operate în anul 2010, pe parcursul timpului, au fost schimbate accentele în sensul de cum trebuie înțeleasă această dată de referință. Ulterior, în explicațiile organelor abilitate, data de referință nu mai este aferentă perioadei în care a fost câștigat (obținut) profitul net îndreptat spre majorarea capitalului social, dar este aferentă perioadei în care fizic a fost înregistrată majorarea capitalului social. Această logică se conține și în modificările operate în Codul fiscal ce țin de această problemă, începând cu anul 2012.

Toate concluziile de mai sus nu reies din textul legii

Norma la care se face referință, art. 90¹, alin.(3¹), lit.b), Cod fiscal, reglementează impozitarea sumelor retrase din capital, și nu procedura de majorare a capitalului social. După mine, nu există bază legală pentru concluziile expuse în această scrisoare. Majorarea capitalului social din contul profitului net nu poate fi calificată ca repartizare de dividende (în varianta legii care a fost până la 01.01.2012) și nu este bază legală pentru reținerea impozitului pe venit la sursă la majorarea capitalului social din contul profitului net: 2008, 2009, 2010.

Modificările anului 2012

Incertitudinile în această problemă iau amploare prin modificările efectuate în Codul fiscal, care sunt în vigoare din 13.01.2012.

Din această dată, art. 90¹ alin.(3¹) are următoarea redacție:

„Persoanele specificate la art.90 rețin și achită la buget un impozit în mărime de:

– *6% din dividende, inclusiv sub formă de cote-părți, cu excepția celor aferente profitului nerepartizat obținut în perioadele fiscale 2008-2011, inclusiv;*

– *15% din dividende, inclusiv sub formă de acțiuni sau cote-părți, aferente profitului nerepartizat obținut în perioadele fiscale 2008-2011, inclusiv;*

– *15% din suma retrasă din capitalul social aferentă majorării capitalului social din repartizarea profitului net și/sau altor surse constatate în capitalul propriu între acționari (asociați) în perioadele fiscale 2010-2011, inclusiv, în conformitate cu cota de participare depusă în capitalul social”.*

Ce conținut a inclus legiuitorul în noțiunea „*de dividend sub formă de cote-părți*”? Noi nu înțelegem!. Aceasta poate să însemne doar achitarea datoriei față de entitate pentru noi emisiuni de cote-părți din contul dividendelor repartizate. Se produc două operațiuni (provocate de două evenimente) economice diferite. Pe de o parte, se anunță emisiune (majorare) de noi cote-părți (acțiuni) în capitalul social, pe de altă parte, aceste noi cote sunt achitate din contul dividendelor repartizate între asociați (acționari), care este alt fapt economic absolut independent de primul.

De această dată, autorii acestor amendamente, care doresc ca operațiunea de majorare a capitalului social din contul profitului nerepartizat să fie impozitată, neînțelegând sensul economic al modificărilor propuse în lege, cred că și-au atins scopul și includ în aceste cuvinte alt conținut. Și anume, că, din textul propus, ar reieși că operațiunile de majorare a capitalului social din contul profitului nerepartizat sunt o repartizare de dividende.

Dar și de această dată autorii nu și-au realizat scopul (ce scrii cu penița, nu tai cu bărdița!) din simplul motiv, că textul inclus în lege nu asigură realizarea intențiilor propuse. În modificările propuse, cuvântul-cheie este dividende, iar operațiunea de majorare a capitalului social nu este o repartizare de dividende! Dacă nu avem dividende, atunci cuvintele ce urmează „**inclusiv sub formă de cote-părți**” își pierd sensul pentru operațiunea de majorare a capitalului social din contul profitului nerepartizat.

Dacă se dorea ca operațiunea de majorare a capitalului social din contul profitului să fie impozitată, atunci urma ca această intenție să fie scrisă (formulată) clar în lege, de exemplu: „*Din partea profitului net repartizat (rezerve), pentru majorarea capitalului social, proporțional cotelor de participație, se reține un impozit (care impozit? Nu este venit!) în mărime de 15% care se achită în buget*”. În legislația unor țări (Rusia), operațiunea dată se impozitează, dar, în acest caz, în lege se scrie clar, ce se are în vedere și nu se face referință la dividende. Statul are dreptul să impoziteze orice fapt economic și nu numai, dar despre aceasta trebuie să fie scris clar în lege, ca contribuabilii să înțeleagă ce au de făcut.

Argumente, în favoarea concluziei că majorarea capitalului social din contul profitului nu este o repartizare de dividende, se conțin în însăși definiția noțiunii de dividend dată de lege. Cum am spus mai sus, conținutul definiției pentru noțiunea de dividende din Codul fiscal este identic cu conținutul acestei noțiuni care se conține în standardele profesionale de contabilitate naționale (SNC 18) și internaționale (SIRF). Atunci, ar fi logic ca și înțelegerea practică conform acestor documente să fie identică.

Din definiția de dividend, care se conține în Codul fiscal, SNC, SIRF, reiese că dividend este „**venit obținut din repartizarea profitului net între acționari (asociați)**”.

Corespunzător, dacă este venit, atunci ar urma ca beneficiarii (asociații, acționarii) să beneficieze liber de venitul (avantajele economice) repartizat lor, după propria voință. În cazul repartizării (mai corect ar fi îndreptării) profitului net pentru majorarea capitalului social proporțional cu cotele de participație, acest principiu nu se respectă. Toate avantajele economice ce reies din această operațiune economică rămân în posesia întreprinderii. Acționarii (asociații) nu devin nici mai bogați, nici mai săraci, nu vor avea dreptul în acest caz la mai multe dividende, avantaje, beneficii etc. Se modifică doar valoarea nominală a cotei acestora în capitalul societății. Nici măcar prețul de piață al acțiunilor (cotelor-părți) nu va crește în urma acestei operațiuni. Atât profitul net, cât și capitalul social aparțin întreprinderii și sunt părți componente ale capitalului său propriu.

Deci, majorarea capitalului social al entității din contul profitului nerepartizat este o simplă operațiune de capital. În opinia noastră, această operațiune nu poate fi privită ca o repartizare de dividende asociaților (acționarilor).

Însuși legislația în vigoare cu privire la societățile pe acțiuni, la societățile cu răspundere limitată prevede că majorarea capitalului social se poate realiza prin **mărirea proporțională a părților sociale din contul beneficiului net al societății**, și nu din contul dividendelor achitate acționarilor (asociaților), cum ni se propune să clasificăm această operațiune.

Dacă e să presupunem că majorarea capitalului social din contul profitului net (nerepartizat) proporțional cotelor de participație este o repartizare de dividende, atunci ar reieși că asociații (acționarii) ar trebui să constate, în contabilitatea lor, venit în formă de dividende? Ceea ce nu este corect conform indicațiilor din SNC și SIRF. Acesta este argumentul-cheie!

În țara noastră sunt aprobate pentru utilizare Standardele Internaționale de Raportare Financiară (SIRF) și dacă pretindem să fim în rând cu bunele practici internaționale și să respectăm cerințele SIRF, atunci și conținutul noțiunii de dividend utilizat în Republica Moldova trebuie să corespundă conținutului acestei noțiuni pe plan internațional.

În acest sens, am consultat colegii noștri de la Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR), rugându-i să răspundă la întrebarea: Poate fi calificată operațiunea de majorare a capitalului social din contul profitului nerepartizat ca o operațiune de repartizare

de dividende? Răspunsul a fost următorul: „În conformitate cu legislația din România majorarea capitalului social din rezerve nu are incidență fiscală. În accepțiunea noastră, dividendul presupune repartizarea unei sume către acționari sau asociați, plata acesteia și utilizarea ei în interesul lor propriu. Sumele care rămân la dispoziția societății din profitul net, indiferent în ce structură sunt înregistrate (rezultat reportat, rezerve, capital social) nu constituie dividend”.

II. Operațiuni de capital – aspecte contabile și fiscale

Facilitate legată de majorarea capitalului social

Codul fiscal prevede următoarea facilitate fiscală privind TVA (taxele vamale – Codul vamal) ce ține de aporturile adăugătoare ale asociaților (acționarilor) în capitalul social al entității (art.103 alin.(1) punct 23)):

„(1) TVA nu se aplică la importul mărfurilor, serviciilor și pentru livrările de mărfuri, servicii efectuate de către subiecții impozabili, ce constituie rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova :

...23) activele materiale a căror valoare depășește 6.000,00 lei pentru o unitate și al căror termen de exploatare depășește un an, destinate includerii în capitalul statutar (social) în modul și în termenele prevăzute de legislație. Modul de aplicare a facilității fiscale respective se stabilește de Guvern”.

Care este mecanismul practic în cadrul unei întreprinderi, ce ține de realizarea acestei norme? Care sunt aspectele contabile și fiscale? În mod normal, bunul, care urmează să fie depus în capitalul social, ar trebui să fie procurat de asociat (acționar) în numele și din contul său și să fie, ulterior, transmis entității (unde deține o parte din capital) în calitate de aport personal în capitalul social. În acest caz, scutirea de TVA ar urma să fie acordată asociatului (acționarului) în momentul procurării bunului destinat depunerii în capitalul social. Dacă bunul este procurat din altă țară, atunci scutirea se va acorda în momentul importului. Scutirea privind TVA ar urma să fie acordată în același mod și asociatului (acționarului) persoană fizică-cetățean.

Din păcate, realitățile vieții noastre sunt altele. Se vede că este dificil să fie realizat acest mecanism de acordare a facilității despre care vorbim și se procedează în alt mod. Practica noastră în domeniul sus-menționat a evoluat, pe parcursul anilor, puțin, dar fără niște tendințe calitative vizibile. În acest sens, aș menționa următoarele caracteristici personale subiective, care caracterizează procedura dată stabilită de stat din punctul de vedere al unui beneficiar, care se confruntă cu această problemă:

i) În acordarea facilității respective, sunt antrenate două instituții de stat: Camera Înregistrării de Stat și Serviciul Vamal, care până la urmă, după părerea mea, nu-și văd rolul său în realizarea acestei norme fiscale, nu conlucrează și fiecare dintre ele consideră că responsabilă urmează să fie cealaltă instituție.

Camera Înregistrării de Stat, în baza proceselor verbale ale adunării generale a asociaților (acționarilor) privind majorarea capitalului social, înregistrează majorarea capitalului social fără a verifica sursa reală de majorare a capitalului social. În toate procesele verbale prezentate, se indică că sursa de majorare a capitalului social sunt bunurile materiale depuse de asociați (acționari), ceea ce, în majoritatea cazurilor, nu corespunde realității. Camera Înregistrării de Stat își vede rolul său pur tehnic în baza unor documente prezentate (care, de multe ori, nu sunt relevante și nu reflectă conținutul economic al operațiunii pe care o înregistrează aceasta) să înregistreze majorarea capitalului social.

Serviciul Vamal, la rândul său, se află în situația când entitatea declarantă prezintă decizia Camerei precum că bunurile materiale prezentate pentru vămuire au fost depuse de asociați spre majorarea capitalului social. Ce are de făcut acesta într-o asemenea situație? Să refuze acordarea facilităților fiscale? Nu, doar partea formală este OK?

În așa fel, după părerea mea, pe parcursul mai multor ani, această facilitate bună, în mare parte, a fost discreditată pe motiv că n-a fost stabilit un mecanism clar, transparent, simplu de realizare a normei fiscale și din lipsă de conlucrare și perseverență, demonstrată de instituțiile statului obligate să administreze această situație.

ii) Sursa de majorare a capitalului social, în unele cazuri, nu corespunde cu cea declarată de lege. Sursa declarată sunt bunurile materiale depuse de asociați și acționari în capitalul social, iar sursa reală, de multe ori, este alta – profitul nerepartizat al anilor precedenți, rezervele entității etc.

Sunt de acord că schema clasică, când asociatul procură de la piață bunul pe care l-a declarat să-l depună în capitalul social și vine cu el la întreprindere, în cele mai dese cazuri, nu poate fi folosită. Mai ales că, de cele mai multe ori, bunurile sunt procurate din străinătate, iar activitatea economică externă pentru persoane fizice-cetățeni nu este permisă (în sensul de a semna contracte de procurare a unor utilaje costisitoare etc.). Asociatul, persoană fizică-cetățean, nu poate să importe aceste bunuri în numele său.

Pentru a ne conforma cerințelor legislației am putea accepta următorul mecanism. Bunul se procură de întreprindere în numele acesteia, dar din contul asociatului (inclusiv persoană fizică-cetățean) în cauza, întocmindu-se, în prealabil, cu respectivul un contract civil (de comision, de exemplu). În vamă, se prezintă decizia Camerei de Înregistrare de majorare a capitalului social din contul includerii bunurilor importate în capitalul social, contractul de comision, semnat cu asociatul, confirmarea achitării obligațiilor de către asociat ce reiese din contractul civil etc. Asociatul (acționarul) urmează să compenseze entității cheltuielile legate de procurarea bunului în limita obligațiilor asumate în acest sens.

Realitățile noastre sunt altele. De regulă, întreprinderea care intenționează să beneficieze de facilitatea fiscală analizată procură bunurile materiale în numele și din contul său și prezintă Camerei Înregistrării de Stat un proces verbal al adunării generale a asociaților prin care se declară că se mărește capitalul social din contul bunurilor depuse de aceștia. De multe ori, la momentul importului, nici nu este stabilită sursa de majorare a capitalului social. În cele mai dese cazuri, ulterior, asociații (acționarii) compensează întreprinderii în bani cheltuielile legate de procurarea bunurilor materiale. Prima întrebare legată de situația descrisă mai sus: Care, totuși, în acest caz, este aportul asociatului în capitalul social: bunul material importat în regim vamal cu facilități sau mijloacele bănești depuse de asociați? După mine, intenția bună a statului și conținutul presupus al aceste facilități nu corespunde cu forma pe care o ia în practică. Din punct de vedere contabil, privind înregistrarea prin formule contabile a faptelor economice descrise mai sus, de asemenea, sunt neclarități din cauza că realizarea practică nu corespunde intențiilor anunțate.

În sprijinul realizării acestor norme, a fost adoptată Hotărârea de Guvern nr.102 din 30.01.2007, prin care a fost aprobat un Regulament. Însă conținutul acestei Hotărâri de Guvern a creat și mai multe semne de întrebare în ce privește sursa de majorare a capitalului social pentru a beneficia de facilitatea respectivă.

Această facilitate este administrată de două instituții de stat și, până nu demult, niciuna dintre ele nu verifica sursa de majorare a capitalului.

Punctul 4 al Regulamentului cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art.103 alin.(1) pct.23) (aprobat de Guvern) are următoarea redacție:

„Facilitățile fiscale prevăzute în punctele.1 și 2 din prezentul Regulament se aplică asupra activelor materiale destinate includerii în capitalul social, importate sau livrate pe teritoriul țării de către:

- a) agentul economic (în al cărui capital social acestea sunt introduse), **din contul venitului net și/sau al capitalului de rezervă;**
- b) fondator, din contul propriu și/sau al mijloacelor bănești depuse de acționar sau de asociați“.

Sau „*Active materiale destinate includerii în capitalul social din contul venitului net și/sau al capitalului de rezervă*”?

Care, totuși, este sursa de majorare a capitalului social pentru a putea beneficia de facilitatea analizată: Bunul material (mijloc fix) depus de asociat (acționar) sau profitul nerepartizat (rezerve)?

Din aceste motive, apar neclarități ce țin de condițiile în care poți să beneficiezi de această facilitate fiscală și incertitudini pentru munca unui contabil, care urmează să reflecte corect în evidența contabilă operațiunile corespunzătoare privind majorarea capitalului social, în situația, când se declară facilitate fiscală pentru o sursă de majorare a capitalului social – depunere de bunuri materiale de către asociați (acționari), dar, de fapt, sursa de majorare a capitalului social este alta – profitul net (rezerve) al entității. Noi nu suntem împotriva ca aria facilității fiscale să fie extinsă, doar cerem ca forma (textul legii) să corespundă conținutului (regulamentului și practicii stabilite).

După părerea mea, textul Regulamentului și practica stabilită pe parcursul anilor privind implementarea acestor facilități fiscale nu corespunde conținutului economic al facilității anunțate, deoarece, în cele mai dese cazuri, sursa de majorare a capitalului social nu este bunul material depus de proprietarii întreprinderii (sursă externă), dar, în realitate, este profitul nerepartizat (rezerva), care aparține și așa întreprinderii, nu reprezintă o sursă externă de majorare a capitalului social.

De asemenea, ne îngrijorează și elementara lipsă de cultură economică, de confuzie în folosirea termenilor economici la nivel de acte legislative elaborate de organele abilitate. Se scrie una, dar sensul se presupune să fie altul, nu cel pe care îl cunoaște teoria economică, practica internațională, spre care se declară că tindem. Inventăm după cum ne place conținutul noțiunii de: dividend, capital social și surse de majorare a acestuia, rezerve etc.

De ce nimeni (instituții de stat, organe cu funcții de control fiscal, auditori, contabili și teoreticieni etc.), în perioada aflării în vigoare a acestei facilități n-a atras atenție la următorul fapt: sursa de majorare a capitalului social, declarată pentru facilitatea analizată, nu corespunde cu realitatea și practica de toate zilele?

În legătură cu această facilitate, mai sunt unele neclarități:

1. Un document obligatoriu pentru acordarea acestei facilități în vamă este Decizia Camerei Înregistrării de Stat privind majorarea capitalului social din contul bunurilor importate destinate includerii în capitalul social. Camera Înregistrării de Stat nu verifică sursa de majorare a capitalului social. Din care motiv, în multe cazuri, sursa reală de majorare a capitalului social nu este cea declarată, inclusă în Decizia Camerei. Ideea este bună, dar, în ce privește conținutul, toți se fac că nu observă nimic.

2. Dacă e să presupunem că majorarea capitalului social din contul profitului nerepartizat este o repartizare de dividende (această idee este promovată de Ministerul Finanțelor, cu care noi nu suntem de acord), atunci reiese că, și în acest caz, urmează să fie reținut impozit la sursa de plată (în situația când sursa declarată de majorare a capitalului este bunul material, iar cea reală este profitul nerepartizat)?

Pe de o parte, prevedem facilități fiscale pentru ca acționarii să investească (reinvestească) în capitalul social, sau cu alte cuvinte să nu îndrepte spre consum capitalul societății, iar pe de altă parte, majorarea capitalului social din contul profitului net, care are același scop – reinvestirea profitului în întreprindere, îl impozităm. În aceste două abordări, nu este consecventă.

3. În legătură cu această facilitate, entitățile se ciocnesc cu faptul că unele cheltuieli legate de procurarea bunurilor importate în așa mod și care sunt achitate de întreprindere nu sunt permise spre deducere (cheltuielile de transport, procedurile vamale), și sunt achitate din contul întreprinderii. Sunt cheltuielile asociaților (acționarilor), spun organele de control. Nu sunt de acord cu așa abordare. Aportul asociatului poate să fie acela, pe care el îl dorește.

4. Valoarea cu care se majorează capitalul social se determină în baza actului de evaluare, dar nu în baza deciziei asociaților (acționarilor). În unele cazuri aceste valori nu corespund pe www.contabilsef.md.

Dacă aveți comentarii, păreri referitoare la tema în discuție, vă rog, să le expuneți. Pentru a asigura o schimbare în implementarea standardelor performante de contabilitate este nevoie și de o părere consolidată inclusiv în ce privește problema abordată.

Vreau să cred că părerea noastră contează !!

CONTABILITATEA ȘI FISCALITATEA: INTEGRARE ȘI CONFLICTE ÎN CAZUL PERSOANELOR FIZICE ȘI JURIDICE CE PRACTICĂ ACTIVITATEA PROFESIONALĂ

*Conf. univ. dr. Natalia Curagău, ASEM
Lect. sup. drd. Rodica Frunză, ASEM*

The new Accounting Law No. 113 – XVI dated 27.04.2007 entered into force on 01.01.2008, while the purpose of the said Law, pursuant to its Art. 1, is to provide the legal framework, the single requirements and the respective accounting regulatory mechanism, and financial reporting in the Republic of Moldova.

According to Article 2 of the Accounting Law, the scope of application of the Law concerns all legal entities and natural persons which perform business activities, non-governmental organizations, public institutions, notaries, lawyers and the law firms established by them, bailiffs, as well as representations and subsidiaries of non-resident companies (organizations), which are registered in the Republic of Moldova (referred to as entities), irrespective of their business area, type of ownership and legal form of organization.

The professional activity is performed by natural persons and legal entities that are empowered by law, such as lawyers and the law firms established by them, notaries and bailiffs, etc.

The legal profession is performed by qualified persons (lawyers) that are empowered, pursuant to the Law regarding the Legal Profession No. 1260 – XV dated 19.07.2002, as amended and completed (Article 1), to plead and act on behalf of their clients, to practice law, to appear before a court of justice or to consult and represent their clients in the legal domain.

Noua Lege a contabilității nr. 113–XVI din 27.04.2007 a intrat în vigoare la 01.01.2008, scopul căreia, conform art. 1 al Legii menționate, constituie stabilirea cadrului juridic, a cerințelor unice și a mecanismului de reglementare a contabilității și raportării financiare în Republica Moldova.

Conform art. 2 al Legii contabilității, domeniul de aplicare al Legii este prevăzut pentru toate persoanele juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, organizațiile necomerciale, inclusiv instituțiile publice, notarii, avocații și birourile înființate de aceștia, executorii judecătorești, precum și reprezentanțele și filialele întreprinderilor (organizațiilor) nerezidente, înregistrate în Republica Moldova (denumite reglementat – *entități*), indiferent de domeniul de activitate, tipul de proprietate și forma juridică de organizare.

Activitatea profesională este desfășurată de către persoanele fizice și juridice abilitate prin lege, cum ar fi: avocații și birourile înființate de către aceștia, notarii și executorii judecătorești, etc.

Profesia de avocat este exercitată de persoane calificate și abilitate, conform Legii cu privire la avocatură nr. 1260–XV din 19.07.2002 cu modificările și completările la zi (art. 1), să pledeze și să acționeze în numele clienților lor, să practice dreptul, să apară în fața unei instanțe judecătorești sau să consulte și să reprezinte în materie juridică clienții lor.

Profesia de avocat este liberă și independentă, cu organizare și funcționare autonomă, în condițiile Legii cu privire la avocatură nr. 1260–XV (în continuare Lege) și ale statutului profesiei de avocat.

Sunt admiși în profesia de avocat numai avocații stagiați care au susținut cu succes examenul de calificare în fața Comisiei de licențiere a profesiei de avocat.

Conform art. 22 al Legii, Licența pentru exercitarea profesiei de avocat este unicul act care confirmă statutul avocatului.

Licența pentru exercitarea profesiei de avocat se eliberează de către Ministerul Justiției în termen de 10 zile de la data depunerii cererii.

Licența pentru exercitarea profesiei de avocat se eliberează pe termen nelimitat și este valabilă pe întreg teritoriul Republicii Moldova.

Profesia de avocat se exercită, la discreția fiecărui avocat, într-una din următoarele forme:

- a) Cabinet al avocatului;
- b) Birou asociat de avocați.

Avocatul poate fi fondator doar al unui cabinet sau al unui birou asociat de avocați.

Denumirea cabinetului avocatului include numele și prenumele acestuia. Biroul asociat de avocați poate avea denumire stabilită în comun acord cu avocații din cadrul biroului.

Dizolvarea cabinetului avocatului sau a biroului asociat de avocați se efectuează în conformitate cu legislația civilă.

Cabinetul avocatului și biroul asociat de avocați țin registrul contractelor de asistență juridică încheiate de către avocați și avocații stagiați cu clienții lor.

Cabinetul avocatului și biroul asociat de avocați activează în condiții juridice și economice egale și nu pot fi discriminate unul față de altul sub aspect financiar, fiscal ori de altă natură.

În cabinetul avocatului, își exercită profesia un singur avocat (fondatorul cabinetului).

Cabinetul avocatului activează și se prezintă în raporturile juridice ca persoană fizică (art. 30, aliniat (2) al Legii cu privire la avocatură).

Biroul asociat de avocați este fondat de doi și mai mulți avocați (fondatori ai biroului). Avocații își exercită profesia de sine stătător.

Biroul asociat de avocați este persoană juridică (art. 31, aliniat (2) al Legii cu privire la avocatură).

Biroul asociat de avocați dispune de conturi în bancă și de ștampilă. Raporturile dintre avocații biroului asociat de avocați sunt reglementate pe bază de contract.

Biroul asociat de avocați este condus de un avocat ales de membrii biroului.

Înregistrarea cabinetelor avocaților și birourilor asociate de avocați se efectuează prin introducerea datelor în registrul ținut de Ministerul Justiției. În caz de modificare a numărului de avocați, de schimbare a denumirii sau a sediului, noile date se consemnează în registru.

Cabinetului avocatului sau biroului asociat de avocați i se eliberează un extras din registru, care servește drept temei pentru luarea în evidență fiscală, pentru confecționarea ștampilei și deschiderea conturilor bancare.

Odată cu începerea activității sale de bază, cabinetele de avocați și birourile asociate de avocați, pe lângă luarea în evidență fiscală, sunt obligați să-și creeze sectorul/serviciul Contabilitate conform legislației în vigoare, inclusiv conform Standardelor Naționale de Contabilitate și Standardelor Internaționale de Contabilitate.

Conform art. 18, litera a) al Codului fiscal, sursele de venit impozabile sunt veniturile provenite din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare.

Conform art. 1, alin (2) al Legii cu privire la avocatură nr. 1260–XV, activitatea avocatului nu este activitate de întreprinzător.

Astfel, veniturile generate de cabinetele de avocați și birourile asociate de avocați se consideră a fi din activitatea profesională sub formă de onorarii calculate, conform contabilității angajamentelor, sau încasate nemijlocit, fiind surse de venituri impozabile pentru care se aplică prevederile art. 15 Cod fiscal.

Deci, conform art. 15 Cod fiscal, pentru anul fiscal 2012, suma totală a impozitului pe venit se determină:

a) pentru persoane fizice în mărime de:

- 7% din venitul anual impozabil ce nu depășește suma de 25200 lei;

- 18% din venitul anual impozabil ce depășește suma de 25200 lei;

b) pentru persoanele juridice – în mărime de 12% din venitul impozabil.

În pofida celor menționate, rezultă că cabinetele de avocați apar în scopuri fiscale ca forme organizatorice rezidenți cu statut de persoane fizice, astfel li se aplică prevederile art. 15, litera a) al Codului fiscal, iar birourile asociate de avocați – cu statut de persoane juridice, li se aplică prevederile art. 15, litera b) al Codului fiscal.

Deci, la evaluarea obligațiilor fiscale privind impozitul pe venit, în cazul prezentării de către avocați atât a Declarațiilor (forma VEN 08), cât și a Declarațiilor (forma CET 08), se vor aplica cotele de impozit stabilite în conformitate cu lit. a) a art. 15 din Codul fiscal – ca pentru persoanele fizice, iar pentru birourile asociate de avocați – conform lit. b) a aceluiași articol din Codul fiscal – ca pentru persoanele juridice (Scrisoarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 17-2-09/1-65-810/14 din 27.02.2003, despre modul de prezentare de către avocați a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit).

Problema majoră care apare la birourile asociate de avocați constă în faptul că, în cadrul acelor birouri activează mai mulți avocați, care, separat, dispun de licență ce-i autorizează să practice activitatea profesională, astfel în scopuri fiscale apar ca subiecți ai impunerii și persoanele fizice – avocați, de asemenea.

În conformitate cu alineatul (2) litera c) al art. 83 din Codul fiscal, prezentarea Declarației este obligatorie pentru persoanele juridice rezidente, printre care se enumeră și organizațiile avocaților (birourile asociate de avocați), inclusiv uniunile avocaților, indiferent de prezența obligațiilor privind achitarea impozitului. Luând în considerație că birourile asociate de avocați activează ca persoane juridice, ele sunt obligate să prezinte Declarația persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 08) conform principiilor generale. Alineatul (4) al art. 83 din Codul fiscal prevede că declarația se completează în conformitate cu procedura stabilită de Guvern, potrivit formei aprobate de acesta, și se prezintă Serviciului Fiscal de Stat nu mai târziu de data de 31 martie a anului următor anului fiscal de gestiune. Modul de completare și prezentare a declarației este expus în Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1498 din 29.12.2008 (Monitorul Oficial nr. 7-9/23 din 20.01.2009) privind Declarația persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit.

În ce privește cabinetele de avocați, care nu sunt persoane juridice, ele, de asemenea, prezintă Declarația sus-numită aplicând, în scopul calculării impozitului pe venit, cotele stabilite pentru persoanele fizice, indicând în ea scutițiile și deducerile la care acestea au dreptul conform legislației în vigoare. În aceste scopuri, ele sunt obligate să completeze Informația cu privire la contribuabilii cu statut de persoană fizică (Anexa nr. 8D la Declarația (VEN 08), în continuare - Informație). Modul de întocmire și prezentare a declarației este expus în Hotărârea Guvernului indicată anterior.

În col. 6 a Anexei 8D (suma veniturii impozabil după deducerea scutițiilor), se indică diferența dintre venitul obținut din activitatea profesională a Cabinetului de avocați și cheltuielile legate de obținerea acestui venit. Suma totală a col. 6 corespunde cu rândul 090 al Declarației (VEN 08).

De asemenea, suma veniturii impozabil (col. 6 din Informație) și suma impozitului pe venit (col. 7 din Informație) din Declarația persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit a cabinetului de avocat, cât și a avocaților din cadrul birourilor asociate de avocați, se specifică în Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (forma CET 08), rândul 1.10 „Alte venituri”, conform Anexei nr. 1 la Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1398 din 08.12.2008 pentru aprobarea formularului Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit și modul completării acesteia (Monitorul Oficial nr. 226-229/1419 din

19.12.2008), în cazul când avocatul execută și funcții legate de activitatea științifică și didactică, precum și de activitatea în calitate de arbitru al judecării arbitrale (arbitrajului), conform art. 11, alineat (1), litera a) din Legii cu privire la avocatură.

Repartizarea veniturilor între membrii biroului asociat de avocați se efectuează în baza evidenței veniturilor și cheltuielilor separat pe fiecare avocat, confirmate prin prezența documentelor justificative existente în contabilitatea birourilor.

Obligația fiscală a biroului sau suma calculată a impozitului pe venit se determină luând ca bază și veniturile și cheltuielile pe fiecare avocat în parte, confirmate prin documentele ce se păstrează în birou.

În afară de aceasta, avocații ca persoane fizice – cetățeni, în cazul când au obligațiuni fiscale prevăzute prin alin.(1) și (2) lit. a) și b) al art. 83 din Codul fiscal, prezintă Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (forma CET 08), indicând în ea, de rând cu venitul obținut din activitatea de avocat (rândul 1.10 „Alte venituri”), și alte venituri impozabile obținute pe parcursul anului fiscal după cum s-a menționat anterior.

În declarația prezentată de către birourile asociate de avocați, se indică codul fiscal atribuit biroului ca persoană juridică, iar în declarația persoanei fizice – codul fiscal al contribuabilului – cetățean, care este identic codului personal, acordat conform Registrului de Stat al Populației Republicii Moldova și este indicat pe verso al buletinului de identitate al cetățeanului. În cazul lipsei buletinului de identitate se folosesc seria, numărul și anul nașterii din pașaport sau din adeverința de naștere.

În Declarația (VEN 08) prezentată de către cabinetele de avocați se indică codul fiscal al cabinetului atribuit de organele de stat abilitate conform legislației în vigoare.

Deoarece toate cheltuielile sunt reflectate în Declarația (VEN 08) prezentată de Birourile asociate de avocați, în cazul prezentării Declarației de către avocați, nu este necesară prezentarea tuturor documentelor confirmative privind efectuarea cheltuielilor permise spre deducere. Este suficientă prezentarea unui document (certificat) de confirmare a venitului obținut și a cheltuielilor suportate, eliberat avocatului de către Birou (cu semnătura conducătorului / șefului Biroului și ștampila Biroului), pornind de la evidența separată pe fiecare avocat (Scrisoarea Ministerului Finanțelor nr. 10-2-06/1-354-2730 din 18.05.2001 cu privire la prezentarea de către avocați a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit).

Termenul de prezentare a Declarațiilor pentru toți contribuabilii este stabilit conform alineatului (4) al art. 83 din Codul fiscal – nu mai târziu de data de 31 martie a anului următor anului fiscal de gestiune. În cazul când contribuabilii (organizațiile avocaților), după 31 martie, au depistat, în Declarațiile prezentate, greșeli, care au drept consecință necesitatea introducerii corectărilor în declarația fiscală, ei sunt obligați să prezinte o nouă Declarație cu corectările respective, pentru perioada fiscală în care au fost admise greșelile, cu indicarea penalităților și/sau amenzii, dacă greșelile au condus la diminuarea venitului impozabil ori cu indicarea sumei plătite în plus, dacă greșelile au condus la majorarea sumei impozitului.

Transferarea impozitului pe venit, conform cotelor stabilite la art. 15 Cod fiscal, de către cabinetele de avocați și birourile asociate de avocați se efectuează în baza ordinelor de plată către serviciile teritoriale ale Inspectoratului Fiscal de Stat, unde este viza de reședință a acelor persoane fizice și juridice.

În cazul cabinetelor de avocați, mijloacele bănești transferate la sectorul fiscal de reședință a cabinetului, de obicei, ajung la destinație.

În cazul birourilor asociate de avocați, când contribuabili sunt, individual, toți acei avocați din cadrul biroului, sunt situații că mijloacele bănești sunt înregistrate la plăți neidentificate, adică nu ajung corect în Fișa contribuabilului – avocat. Aceste cazuri apar din motivul că plătitorul impozitului pe venit este biroul asociat de avocați, care are o viză de reședință, adică se atribuie unui sector teritorial al Inspectoratului Fiscal de Stat, dar beneficiarul plății sau, mai bine zis, contribuabilul pentru care s-a procesat plata impozitului pe venit, conform destinației din ordinul de plată, este avocatul care are altă viză de reședință,

adică se atribuie la alt sector teritorial al Inspectoratului Fiscal de Stat, conform informației din buletinul de identitate al avocatului.

Aceste situații, în final, complică activitatea operațională a sectorului Contabilitate din cadrul biroului asociat de avocați, în ceea ce privește onorarea obligațiilor fiscale în termenele prevăzute de legislația fiscală, deoarece după, procedura de identificare corectă a mijloacelor bănești transferate și depunerea acestora după destinație la conturile contribuabilului-avocat conform Codului fiscal, cu anularea amenzilor și penalităților calculate incorect etc., rezultă a fi foarte costisitoare, inclusiv din punct de vedere al timpului consumat de sectorul Contabilitate, care ar putea fi utilizat efectiv pentru realizarea altor obiective de serviciu ale contabilului.

ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII ÎNLOCUIRII UNOR COMPONENTE ALE UNUI MIJLOC FIX

*Prof. univ. dr. hab. Vasile Bucur, ASEM
Lect. univ. Inga Cotoros, ASEM*

In this article it is approached the method of replacement cost accounting of some compounds of one fixed asset: determination of fixed assets for which it is possible to separate some compounds as assets; objectification the problem of capitalization/ non-capitalization of replacement costs, where an entity register or does not register some compounds of one fixed asset as separate assets at initial recognition. It is exposed the method for determining the cost of entry and the method of accounting of replacement costs of one compound not registered at initial recognition as asset which was recognized afterwards, at the moment of replacement with the other. It is mentioned the lack of economic argumentation in order to capitalize the costs during technical inspection.

Conform prevederilor **IAS 16**, unele componente ale elementelor de imobilizări corporale, peste un anumit termen, necesită înlocuire. Dintre astfel de componente menționăm: recăptușirea unui furnal, interiorul, scaunele, bucătăria, motorul unui avion etc. Trebuie înțeles că este vorba despre principalele componente ale unui mijloc fix. De exemplu, un autocamion este compus din motor, cabină, caroserie, șasiu (rama); un strung- din carcasă, motor, partea lucrativă; clădirea- temelie, pereți, acoperiș etc. În continuare, se menționează că o entitate va recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite (componentului înlocuit) când acest cost apare, dacă sunt întrunite criteriile de recunoaștere. Valoarea contabilă a părții (componentului) înlocuite este derecunoscută în conformitate cu prevederile de derecunoaștere ale **IAS 16** (53, p.264).

În acest context, termenul „înlocuire” substituie și reparația curentă, și capitală, și modernizarea unui activ prin schimbul pieselor uzate cu cele noi, precum și scoaterea din folosință a unui component și înlocuirea lui cu altul nou. În practica contabilității, în majoritatea cazurilor, termenul menționat se aplică pentru a exprima înlocuirea unui obiect complet uzat, deteriorat, distrus, cu durata de viață expirată, cu alt obiect.

Înlocuirea unui mijloc fix cu altul necesită contabilizarea a două grupe de operațiuni : de ieșire a celui ce se înlocuiește și de procurare și instalare a celui cu care se înlocuiește. Modul de contabilizare a operațiunilor în cauză este profund studiat în literatura de specialitate. În toate cazurile, costurile de creare a activului nou, conform IAS 16, sunt capitalizate, dacă sunt realizate cerințele criteriilor de recunoaștere a acestuia:

- a) este posibilă generarea de beneficii economice viitoare din utilizarea activului;
- b) costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

Modul de contabilizare a componentelor principale ale unui mijloc fix necesită studii separate. Cu regret, prevederile **IAS 16** nu specifică, în primul rând, dacă pentru toate mijloacele fixe pot fi evidențiate principalele componente sau nu; în al doilea rând – care sunt

criteriile în conformitate cu care entitatea poate recunoaște componentul respectiv ca activ separat; în al treilea rând – cum se determină durata de utilizare a mijlocului fix și cum se contabilizează costurile ulterioare în cazul recunoașterii componentului respectiv ca activ separat. Situația în cauză provoacă necesitatea soluționării următoarelor probleme:

- a) argumentarea economică a necesității, posibilității și raționamentului de a înregistra ca obiecte de evidență unele componente ale unui mijloc fix la recunoașterea lui inițială;
- b) modul de contabilizare a costurilor de înlocuire a componentelor unui mijloc fix în cazul în care:
 - a₁) componentele mijlocului fix, la recunoașterea lui inițială, au fost recunoscute drept active separate;
 - b₂) componentele unui mijloc fix, la recunoașterea inițială, nu au fost înregistrate ca active separate și respectiv se recunosc după executarea lucrărilor de înlocuire;
- c) care este modul de capitalizare a costurilor de înlocuire, punând la bază întrunirea criteriilor de recunoaștere a beneficiilor economice de către principalul obiect, ale componentului înlocuit, sau de către fiecare component înlocuit separat;
- d) care este baza economică a capitalizării costurilor (cheltuielilor) inspecției tehnice în aspectul realizării prevederilor **IAS 16** (paragraful 14) de recunoaștere a unei imobilizări corporale.

În continuare, vom examina aceste probleme.

În opinia noastră, în IAS 16, trebuie să fie menționat că o entitate poate să recunoască unele componente ca active separate, dacă mijlocul fix prezintă un obiect complex. Pentru a determina modul de contabilizare a costurilor de înlocuire a unui component (unor componente) a unui mijloc fix, este necesar să se stabilească dacă componentul respectiv corespunde definiției obiectului de evidență (de inventar) sau nu. Actualmente, drept obiect de inventar se consideră un obiect de mijloace fixe cu toate amenajările și dispozitivele respective sau un obiect din punct de vedere constructiv separat (identificabil) pentru a îndeplini independent unele funcții, sau un complex de obiecte constructiv articulate, prezentând o unitate întregă pentru executarea unor lucrări concrete. Însă această definiție este necesar de completat cu următoarele cerințe ale pretendentului respectiv la obiectul de evidență:

- durata de exploatare trebuie să fie diferită de durata de viață a altor componente sau a principalului obiect ca parte componentă și această durată poate fi determinată credibil;
- costul componentului respectiv poate fi determinat credibil.

Dacă componentul respectiv nu corespunde acestor cerințe (criterii), el nu poate fi recunoscut ca obiect de evidență (de inventar) a mijloacelor fixe. În esență, o entitate poate să recunoască orice parte componentă a oricărui mijloc fix ca activ separat, însă această recunoaștere va fi neargumentată, deoarece problema în cauză va fi soluționată în baza priorității tehnicului asupra economicului. Problema determinării obiectului de evidență a mijloacelor fixe este destul de complicată, poartă un caracter relativ și necesită un studiu separat pentru fiecare grup omogen de mijloace fixe.

În catalogul mijloacelor fixe și al activelor nemateriale, problema în cauză este tratată insuficient. De exemplu, pentru grupul de mijloace fixe „Clădiri” drept obiect de evidență se consideră orice clădire cu construcțiile din curte (șopronul, gardul, fântâna, terenul asfaltat etc.), dacă acestea deservesc clădirea. Garajele sau depozitele construite pe terenul clădirii se consideră obiecte de evidență. Toate sistemele pentru exploatarea clădirii (inclusiv cazangeria), de alimentare cu apă, cu gaze, de canalizare, rețeaua electrică, telefonică, de semnalizare, de ventilare cu destinație sanitară, canalele de ascensoare sunt considerate părți componente ale clădirii (15, p.3). Ne limităm la acest grup de mijloace fixe, deoarece volumul este limitat.

Din cele expuse, rezultă următoarele abordări, care sunt puse la determinarea unui obiect de evidență a mijloacelor fixe:

- a) comasarea elementelor componente într-un singur obiect și recunoașterea acestuia ca activ - conform Catalogului mijloacelor fixe și al activelor nemateriale ;
- b) diferențierea elementelor componente și recunoașterea fiecăruia din ele ca active separate – conform **IAS 16**.

Prima abordare contribuie la micșorarea numărului obiectelor de evidență a mijloacelor fixe, însă, din punct de vedere economic, acestei abordări îi sunt inerente următoarele neajunsuri:

- a) stabilirea unei durate de viață comune pentru toate elementele componente (deși această durată e diferită), cu calcularea amortizării aferente;
- b) în cazul ieșirii (casării) sau înlocuirii unui element component, în contabilitate, se va reflecta reparația principalului obiect (clădirii). De exemplu, în cazul casării gardului din jurul clădirii și construcției unui nou gard, în contabilitate se va înregistra reparația clădirii, în timp ce clădirea, în realitate, nu a suportat nicio lucrare de reparație;
- c) în loc de a capitaliza costurile de înlocuire în valoarea contabilă a elementului component nou (în cazul dat gardul) ce l-a înlocuit pe cel ieșit, aceste costuri vor fi atribuite la costuri sau cheltuieli curente în funcție de destinația clădirii.
- d) costurile de reparație, inclusiv cea capitală a elementului component al principalului obiect, la fel, vor fi atribuite la costuri sau cheltuieli curente, chiar și în cazul când există argumentare economică de a le capitaliza. De exemplu, a fost reparată capital fântâna cu noi amenajări, care nicidecum nu afectează nici durata de utilizare a clădirii, nici spațiul ei încăpător.

Sintetizând cele menționate, putem conchide că problema capitalizării (necapitalizării) costurilor de înlocuire a unui component al principalului obiect de evidență, se efectuează în baza realizării cerințelor criteriilor de recunoaștere a imobilizărilor corporale relative ale acestui obiect principal, și nu pentru fiecare component în parte.

Aplicarea celei de-a doua abordări, în măsura respectivă, va majora numărul obiectelor de evidență. Însă ea dispune de următoarele caracteristici avantajoase :

- a) durata de viață va fi stabilită, iar amortizarea va fi calculată pe fiecare component obiect de evidență și pe principalul obiect separat;
- b) înlocuirea fiecărui component se va contabiliza ca două operații separate: de ieșire al obiectului uzat și de creare (achiziție, construcție) a altui obiect cu capitalizarea obligatorie a costurilor aferente acestuia;
- c) costurile de înlocuire parțială (de reparație) vor fi contabilizate, punând la bază posibilitatea obținerii beneficiilor economice, cu/sau fără capitalizarea costurilor aferente, soluționând problema în mod individual, pentru fiecare component separat.

Prin urmare, prioritatea aparține celei de-a doua abordări. În acest context, propunem ca fiecare element constructiv, cum ar fi gardul, fântâna, șopronul, depozitul, garajul, terenul asfaltat în jurul clădirii, constituie obiect separat de evidență a mijloacelor fixe. În mod similar, se poate proceda și cu cazangeria individuală, care asigură încălzirea unei clădiri, respectiv și cu rețelele de alimentare cu apă, electrice, telefonice, de canalizare etc. Fiecare din aceste elemente componente execută o anumită funcție în deservirea clădirii:

- este identificabil, iar
- durata de viață este diferită de durata de viață a clădirii sau a altui element și poate fi stabilită credibil;
- costul credibil poate fi determinat.

Dacă, la recunoașterea inițială a obiectului principal (mijlocului fix), conform datelor din documentele primare sau registrele de evidență analitică, sunt întrunite toate aceste cerințe, pentru fiecare component al mijlocului fix, atunci entitatea va recunoaște acest component ca imobilizare corporală (activ separat). În acest caz, contabilitatea costurilor de înlocuire totală și parțială a unui component recunoscut ca activ separat semnificativ se simplifică. Problema capitalizării sau necapitalizării costurilor de reparație capitală a fiecărui

component va fi soluționată pentru fiecare component separat. Durata de exploatare a componentului respectiv va fi stabilită individual și ea nu va depăși durata de exploatare a obiectului de evidență principal.

Când, la recunoașterea inițială a obiectului respectiv ca activ pentru componentele acestuia, nu sunt realizate cerințele indicate mai sus, entitatea va înregistra numai un singur obiect de evidență, fără recunoașterea componentelor acestuia. Se va determina un singur cost al obiectului principal fără a specifica costul fiecărui component al acestuia, o singură durată de viață, o valoare reziduală, o valoare amortizabilă. Amortizarea se va calcula pe un singur obiect de evidență (de inventar) recunoscut ca activ imobilizat.

Pe parcursul duratei de viață a obiectului de evidență, este rațional de separat:

- a) înlocuirea parțială a unui component al mijlocului fix: schimbul unor piese ale motorului sau ale cabinei pentru un autocamion, utilaj sau a unor piese ale cazangeriei sau reparația acoperișului unei clădiri etc.;
- b) înlocuirea totală a unui component al obiectului de evidență:
 - b₁) fără recunoașterea componentului nou ca activ;
 - b₂) cu recunoașterea componentului nou drept activ separat.

a) Înlocuirea parțială a unui component al unui mijloc fix

În cazul înlocuirii parțiale a unui component, în condițiile în care acesta, la recunoașterea inițială, nu a fost înregistrat ca activ, sunt posibile lucrări de reparație curentă sau capitală a obiectului de evidență înregistrat ca activ. Dacă durata de viață a acestui obiect a fost stabilită cu condiția acestei reparații capitale (de exemplu, a motorului unui automobil sau a unui strung), atunci în ambele cazuri (reparația curentă și capitală) nu va avea loc nicio capitalizare a costurilor de înlocuire aferente. Când durata de viață a obiectului de evidență este determinată cu condiția de a nu se lua în considerare reparația capitală a componentului respectiv (înlocuire parțială), din care rezultă prelungirea acestei durate, entitatea va capitaliza costurile aferente în valoarea obiectului de evidență (a autocamionului, utilajului etc.), și nu a componentului reparat.

b) Înlocuirea integrală a unui component al obiectului de evidență a mijloacelor fixe, (b₁) fără recunoașterea componentului nou ca activ. Această înlocuire poate fi considerată drept reparație capitală a obiectului de evidență (a unei clădiri, utilaj, mijloc de transport etc.). Capitalizarea costurilor de înlocuire totală va fi contabilizată ca și în cazul expus mai sus. Însă, în scopul respectării principiului prudenței (de a nu admite supraevaluarea activelor), este rațională casarea costului componentului complet uzat și înlocuit din valoarea obiectului de evidență. Suma costurilor de înlocuire spre capitalizare să se limiteze la valoarea recuperabilă a mijlocului fix.

Unele probleme apar în cazul înlocuirii totale a unui component al unui obiect de evidență când acest component, la recunoașterea inițială, nu a fost recunoscut (cazul b₁) ca activ, separat, iar după înlocuire, acesta este înregistrat ca activ. Menționăm că, în practica activității entităților, astfel de situații există. Unii practicieni solicită în acest scop consultații.

În opinia noastră, înlocuirea totală a componentului respectiv, care nu a fost recunoscut drept activ la recunoașterea inițială a mijlocului fix, necesită:

- a) determinarea costului posibil al acestui component în baza valorii componentului nou cu care este schimbat cel complet uzat, deteriorat sau distrus (după model, marcă, profil, capacitate de producție etc.);
- b) recalcularea valorii care ar fi avut-o componentul ce se înlocuiește la momentul punerii în exploatare a obiectului de evidență;
- c) stabilirea valorii reziduale și valorii amortizabile recalculate ale componentului dat la data punerii în exploatare a activului înregistrat la recunoașterea inițială;
- d) determinarea amortizării cumulate a componentului de-a lungul duratei de exploatare până la momentul înlocuirii;
- e) stabilirea valorii contabile a componentului și casării parțiale a valorii contabile a obiectului de evidență;

- f) concretizarea valorii contabile, din care urmează a fi calculată amortizarea obiectului de evidență;
- g) verificarea duratei de viață rămase a obiectului de evidență;
- h) înregistrarea componentului nou ca activ separat cu calcularea amortizării acestuia în baza metodei selectate de entitate;
- i) determinarea duratei de viață utilă a componentului recunoscut ca activ care nu va depăși durata de viață rămasă a obiectului de evidență, dacă, după casarea acestuia, componentul dat nu poate fi utilizat, vândut, schimbat etc., sau duratei de viață utilă a componentului fără a fi limitată cu durata de viață a obiectului de evidență când componentul, după ieșirea obiectului de evidență, poate fi utilizat, vândut, schimbat, transmis în leasing etc.

Recalcularea valorii care ar fi avut-o componentul ce se înlocuiește la punerea în exploatare a obiectului de evidență se propune de efectuat în baza indicilor prețurilor aferente acestui component în anii din perioada de exploatare trecută.

Exemplu. La 1.04.2002, o entitate a dat în exploatare clădirea oficiului cu componentele ei aferente (cazangerie, rețele de alimentație cu apă, de telefonie, semnalizare, de canalizare etc.), care nu au fost recunoscute ca active separate, la costul de intrare de 3500000 lei, valoarea reziduală – 15000 lei, durata de viață utilă – 50 ani, metoda de calculare a amortizării – liniară. La 1.04.2012, cazangeria fizic uzată a fost înlocuită cu una nouă. Costurile aferente procurării și instalării cazangeriei noi constituie 320000 lei. După înlocuirea integrală a acestui component, entitatea înregistrează cazangeria ca activ imobilizat separat, stabilind durata de exploatare a acesteia 10 ani, mai mică decât durata de viață utilă rămasă pentru clădire – principalul obiect de evidență, valoarea reziduală a cazangeriei – 5600 lei, metoda de amortizare – liniară.

La 31.12.2008, entitatea a reevaluat valoarea contabilă a clădirii la indicele 1,22, indicele costului cazangeriei nou-instalate – la 1.04.2012, față de costul cazangeriei de aceeași marcă, model sau similar, este de 1,62.

Conform datelor expuse mai sus, sunt necesare calculele indicatorilor privind înlocuirea totală a componentului (cazangeriei) clădirii nerecunoscut ca activ la punerea în exploatare a acestui obiect și recunoașterea componentului dat după înlocuire (tabelul 2.14).

Astfel, la data instalării cazangeriei, entitatea va înregistra la intrări materialele (piesele de schimb) obținute din demontarea cazangeriei uzate la valoarea lor estimată, să admitem 4500 lei, ce depășește valoarea reziduală reevaluată a acesteia cu 783 lei (4500-4217):

Debit 211 „Materiale” – 5000 lei

Credit 123 „Mijloace fixe” – 4217 lei

Credit 621 „Venituri din activitatea de investiții” – 783 lei.

Concomitent, se va reflecta casarea parțială a valorii contabile a clădirii în mărimea valorii amortizabile necalculate a cazangeriei demontate la 188810 lei (193027-4217):

Debit 721 „Cheltuieli ale activității de investiții” – 188810 lei

Credit 123 „Mijloace fixe” – 188810 lei.

Decontarea diferenței din reevaluarea clădirii aferente valorii cazangeriei casate la 37694 lei (209032-171338):

Debit 341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung” – 37694 lei

Credit 621 „Venituri din activitatea de investiții” – 37694 lei

Ulterior, începând cu 1.04.2012, urmează recalcularea valorii amortizabile a clădirii, care va constitui 3208343 lei (3419670 – 193027 – 18300). Suma amortizării lunare în cazul dat, cu condiția că nu a fost revizuită metoda de amortizare nici durata de viață utilă a clădirii, va fi de 6684 lei (3208343:480), iar anuală – 80208 lei (6684×12).

Tabelul 2.14

Calculul casării parțiale a valorii contabile a clădirii

(lei)

Indicatorii	Pentru clădire		Inclusiv pentru cazangerie	
	calculul	suma	calculul	suma
1. 1.04.02: valoarea posibilă a cazangeriei	–	–	(320000: 1,62)	197531
2. suma amortizării: - anuală - lunară	(3500000-15000):50 (69700: 12)	69700 5808	[(197531-(5600):50] (3881:12)	3881 323
3. 1.04.02-31.12.08: Amortizarea cumulată până la reevaluare	[(5808×9)+(69700×6)]	470472	[(323×9)+(3881×6)]	26193
4. 31.12.08: valoarea contabilă	(3500000-470472)	3029528	(197531-26193)	171338
5. 31.12.08: valoarea contabilă reevaluată, inclusiv reziduală	(3029528×1,22) (15000×1,22)	3696024 18300	(171338×1,22) [(5600:1,62)×1,22]	209032 4217
6. suma amortizării după reevaluare: - lunară - anuală	(3696024-18300):519 ¹ (7086×12)	7086 85032	[(209032-4217):519] (395×12)	595 4740
7. 1.01.09-31.03.12: amortizarea cumulată după reevaluare	[(7086×3)+85032×3]	276354	[(595×3)+(4740×3)]	16005
8. 1.04.12: valoarea contabilă la data instalării cazangeriei	(3696024-276354)	3419670	(209032-16005)	193027

Sursa: elaborat de autori

Cazangeria nouă (instalată) se recunoaște ca obiect de evidență (de inventar) pentru care se va calcula amortizarea separat: anuală – 31440 lei [(320000-5600):10], iar lunară – 2620 lei (31440 : 12). Problemele contabilității înlocuirii parțiale sau totale cu cazurile de capitalizare (necapitalizare) a costurilor aferente vor fi soluționate relativ obiectului de evidență nou necunoscut – cazangeriei.

Dacă entitatea nu recunoaște cazangeria nou instalată ca activ, cu condiția că capacitatea de producție a ei e aceeași, costurile de înlocuire totală urmau să fie contabilizate drept cheltuieli generale și administrative. În acest caz, nu există nicio argumentare economică de a capitaliza costurile în cauză, deoarece înlocuirea cazangeriei nu majorează durata de viață sau capacitatea (suprafața) de producție a clădirii.

Încă un moment care merită atenție. Conform prevederilor **paragrafului 14 IAS 16** costurile de inspecție tehnică generală a unor imobilizări corporale trebuie să fie atribuite la majorarea valorii imobilizării respective, dacă sunt respectate criteriile de recunoaștere. Orice cost rămas al inspecției precedente este derecunoscut. Dacă este necesar, costul inspecției tehnice viitoare poate fi tratat drept component al costului imobilizării corporale la achiziționare sau la construcția ei.

Respectarea criteriilor de recunoaștere, în **IAS 16**, prevede capitalizarea costurilor respective în cazul:

¹ 519-durata de exploatare rămasă a clădirii în luni.

- majorării duratei de viață a activului;
- majorării capacității de producție a acestuia;
- reducerea costurilor de exploatare;
- îmbunătățirea calității produselor fabricate sau serviciilor prestate;
- lichidarea locurilor înguste în conjugarea capacităților de producție între subdiviziuni etc.

Inspekția tehnică generală are destinația de a aprecia starea activului inspectat cu depistarea defecțiunilor existente și nu întrunește niciun caz din cele menționate. Astfel, nu există argumentare economică de a capitaliza costurile condiționate de inspekția tehnică generală a mijlocului fix.

Bibliografie:

1. Legea Contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.90-93 din 29.06.2007.
2. Monitorul Oficial al Republicii Moldova, Moldpres. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), Tipografia Centrală, Chișinău 2007.
3. SNC 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.88-91, 1977.
4. Hotărârea cu privire la aprobarea Catalogului mijloacelor fixe și activelor nemateriale nr.338 din 21.03.2003. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.62-66/ 379 din 04.04.2003.

DUALISMUL CONTABIL ÎN CADRUL FIRMEI DIN PERSPECTIVA INFORMAȚIONALĂ

Prof. univ. dr. Nicolae Balteș, Universitatea „Lucian Blaga”, Sibiu, România;
Conf. univ. dr. Alina-Teodora Ciuhureanu, Universitatea „Româno-Germană”, Sibiu, România

Obiectivul esențial al contabilității constă în „măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice și trebuie să asigure înregistrarea cronologică, sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori” (Legea contabilității nr.82/1991, republicată), iar, după cum spunea Oskar Morgenstern, „Contabilitatea reprezintă cea mai importantă sursă de informare economică a unei națiuni”. Pornind de la aceste cerințe, lucrarea tratează contabilitatea din perspectivă informațională, abordând sistemul prin intermediul celor două componente: contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune. Concluzionăm că se simte permanent nevoia îmbunătățirii activității contabile a firmei, a contabilității ca și componentă a sistemului informațional, pe baza unor programe coerente de dezvoltare combinate cu reglementările în vigoare, care să valorifice potențialul organizației, oportunitățile de care poate beneficia și să minimizeze riscurile la care ea poate fi supusă în mediul concurențial.

1. Aspecte introductive privind contabilitatea din perspectivă informațională

Este evident că, printre pilonii care susțin sistemul informațional al organizațiilor moderne ce creează cadrul pentru construirea unor politici și strategii coerente și performante, rămâne în continuare informația contabilă. Accentuarea utilității informației contabile poate fi realizată sau îndeplinită numai dacă se schimbă fundamental proporția dintre caracterul istoric

al datelor și informațiilor și caracterul previzional al acestora.

În plan formal, putem vorbi despre o simbioză între două componente ale sistemului contabil al firmei: contabilitatea financiară sau generală (la francezi „comptabilité générale”, la anglo-saxoni „financial accounting”) – „ imaginea externă” a organizației – și contabilitatea de gestiune (la francezi „comptabilité analytique”, iar la anglo-saxoni „managerial accounting”) – considerată „ imaginea internă”¹ a organizației.

În practica contabilă a ultimului deceniu, se observă o integrare a acestor două forme de contabilitate, ce dau naștere unei contabilități integrate², fără a presupune dispariția vreuneia dintre ele. Apariția contabilității integrate a fost posibilă tocmai datorită tehnologiilor informaționale – programelor informatice în special – prin introducerea o singură dată în sistem a informației și prelucrarea automată pentru ambele componente ale sistemului contabil. Considerăm că o reprezentare duală³ a contabilității răspunde cel mai bine tuturor cerințelor strategice viitoare și conduce la o mai bună vizualizare a firmei în ansamblu ei, cât și a fiecărui centru de gestiune, de profit și de performanță, cunoscut fiind faptul că, în economia de piață, cea mai importantă resursă pentru a fi competitiv este informația iar cum, firește, contabilitatea nu se poate substitui managerului, oferă în schimb acestuia informațiile necesare pentru procesele decizionale⁴.

Ca și componentă a sistemului informațional, contabilitatea a fost privită, în literatura de specialitate, prin prisma unor ipostaze inedite:

- artă și știință, deoarece presupune utilizarea calităților personale ale profesioniștilor contabili pentru a adapta cunoștințele, metodele, tehnicile specifice la un context determinat;
- poate fi considerată o tehnică, respectiv partea metodologică a teoriei contabile;
- prin intermediul limbajului său, contabilitatea realizează prezentarea realității economice sub formă de cifre, simboluri și cuvinte specializate cu sensuri standardizate, influențând comportamentul celor care o utilizează;
- poate fi considerată „arbitru social” pentru diferite categorii de utilizatori ai informației contabile, fiecare având necesități diferite, în condițiile în care informarea inexactă, insuficientă, irelevantă are ca efect firesc, adoptarea unor decizii cu efect invers comparativ cu cel preconizat.

Coordonatele de lucru ale contabilității în era informațională, respectiv economia, organizația și managementul bazate pe cunoștințe, virtualitatea fenomenelor și proceselor din firmă, integrarea funcțiilor, lucrul în timp real, extinderea unor concepte contabile, presupun renunțarea la multe din instrumentele tradiționale și acceptarea altora impuse de organizațiile moderne, respectiv recunoașterea informației contabile ca o necesitate în adoptarea deciziilor de către utilizatori. Contabilitatea include proiectarea unui sistem informațional care să răspundă necesităților tuturor utilizatorilor de informații contabile, deoarece, în prezent, sistemul informațional contabil al firmei nu este unul perfect. Canalele de comunicare, circuitele și fluxurile informaționale contabile, incorect definite, pot genera disfuncționalități și deficiențe – filtraj, distorsiune, redundanță, supraîncărcare, lipsă de eficiență – cu impact negativ asupra performanțelor sistemului informațional contabil și, implicit, asupra procesului managerial în general.

¹ O analiză a acestor concepte este realizată de Minu Mihaela – Pledoarie pentru acordul dintre fond și formă în contabilitatea românească, partea I, Revista „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 2/2003, p. 9.

² Sărac Ionuț Pavel – Forme ale contabilității și utilizatorii de informație contabilă, Revista „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 3/2011, p. 21.

³ Conceptele de monism și dualism contabil sunt analizate de Minu Mihaela – Monismul și dualismul contabil – opțiuni în organizarea sistemului informațional contabil, Revista „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 7/2001, p. 17-19.

⁴ Horomnea Emil; Tabără Neculai – Locul contabilității în sistemul general al clasificării științelor, Revista „Finanțe publice și contabilitate”, nr. 5/2002, p. 11.

Situându-se în perimetrul relației „informare-decizie-acțiune”, utilitatea informației contabile depinde de caracteristicile sale calitative, deoarece fiecare utilizator dorește să dispună de o informație care să reflecte realitatea. Fie că ne referim la informația furnizată prin contabilitatea financiară, cât și la cea generată de contabilitatea managerială, utilizatorii acesteia trebuie să fie în măsură să adopte deciziile corecte.

În consens cu preocupările generale din lumea contemporană și pentru a răspunde necesităților informaționale, profesioniștii contabili, trebuie să își perfecționeze calitatea muncii, deoarece, spune Jean Paul Brunet, „profesioniștii contabili au o mare responsabilitate ... ei trebuie să aprecieze realitățile și să pregătească mai bine fundamentele viitorului și devenirii lor, în respectul normelor europene și internaționale în vigoare.” Totuși, trebuie avut în vedere că dezvoltarea profesională continuă nu oferă ea însăși asigurarea că toți cei implicați în activitatea contabilă vor oferi, în permanență, servicii de înaltă calitate; este necesară aplicarea cunoștințelor cu o judecată profesională, o atitudine obiectivă, excelență individuală, cât și spirit de echipă.

Nu putem să nu amintim rolul contabilității financiare în condițiile în care unul dintre obiectivele sale constă în construirea unei *imagini fidele*, deosebit de importantă în relațiile firmei cu purtătorii cererii de informații contabile. Imaginea fidelă („true and fair view”), ca obiectiv primordial al situațiilor financiare anuale, corespunde reflectării realității, este un principiu al principiilor – alături de celelalte principii reglementate și nereglementate ale contabilității, o finalitate a contabilității financiare și reflectă, în final, o imagine asupra eticii în afaceri de care dă dovadă organizația modernă.

Dar construirea unei imagini fidele și, implicit, etica în afaceri, este în directă legătură cu gradul în care toți cei implicați în contabilitatea financiară respectă standardele fundamentale prevăzute prin Codul etic național al profesioniștilor contabili. O problemă majoră a eticii în afaceri derivă din creativitatea și inovația contabilă. A apărut astfel conceptul de „contabilitate creativă” utilizat, de regulă, pentru a descrie procesul prin care profesioniștii contabili își folosesc cunoștințele în scopul manipulării cifrelor.

2. Necesitatea organizării contabilității financiare prin prisma funcțiilor sale specifice

Literatura de specialitate este foarte bogată și diversificată în ce privește contabilitatea financiară. Majoritatea lucrărilor prezintă, însă, această parte a sistemului contabil prin prisma conturilor și înregistrărilor contabile care o caracterizează. Nu putem spune că am găsit problematica contabilității financiare tratată prin prisma utilității ei manageriale decât foarte succint. În fapt, considerăm că tratatul distinsilor specialiști Niculae Feleagă și Ion Ionașcu¹ constituie un element de referință privind abordarea contabilității financiare din perspectivă managerială. De altfel, ne-am oprit asupra definiției pe care cei doi autori o dau acesteia, definiție pe care o considerăm deosebit de complexă prin faptul că reflectă utilitatea contabilității financiare în managementul și gestiunea firmei: „Contabilitatea financiară are rolul de a înregistra tranzacțiile întreprinderii cu mediul ei extern, pentru determinarea periodică și sintetică a situației patrimoniale și financiare, cât și a rezultatului operațiilor efectuate; informațiile contabilității financiare au caracter retrospectiv și se fac publice, prin divulgarea produselor ei”².

În ceea ce privește definiția prezentată, considerăm că mai putem adăuga următoarele:

- Autorii utilizează doar termenul „tranzacții”. În opinia noastră, acest termen este restrictiv, acesta vizând relațiile dintre partenerii de afaceri. Recomandăm și utilizarea termenului „evenimente”, care arată că, în contabilitatea financiară, se înregistrează și acele efecte produse de schimbările din mediul extern. Spre exemplu, diminuarea sau

¹ Feleagă Niculae; Ionașcu Ion – Tratat de contabilitate financiară, vol. I, Ed. Economică, București, 1998, p.35.

² Feleagă Niculae; Ionașcu Ion – Tratat de contabilitate financiară, vol. I, Ed. Economică, București, 1998, p. 36.

majorarea cursului valutar, în cazul plății unei facturi în valută, poate fi considerat un eveniment. Plata efectivă este datorată unei tranzacții, dar evidențierea diminuării sau majorării cursului se datorează schimbărilor de pe piața valutară.

- De asemenea, autorii utilizează doar termenul de „mediu extern”. Considerăm că ar trebui utilizat și termenul de „mediu intern”, deoarece, spre exemplu, salariații, ca element component al mediului intern al firmei, generează o serie de evenimente ce trebuie evidențiate contabil (cheltuielile cu salariile și asimilatele acestora, cu pregătirea profesională etc.).
- Unul dintre principiile managementului activității contabile face referire la imaginea fidelă. Astfel, în definiția contabilității financiare, va trebui inclus și acest concept, imaginea fidelă fiind obiectivul primordial al situațiilor financiare elaborate, ca produse informaționale.
- În plus, față de definiția prezentată, am mai putea adăuga că înregistrarea tranzacțiilor și evenimentelor se face în concordanță cu principiile managementului activității contabile, precum și cu cerințele legale stabilite.
- Prin introducerea sintagmei de „informații utile”, se poate evidenția importanța pe care acestea o dețin în cadrul procesului managerial de adoptare a deciziilor.

Având în vedere cele prezentate, în opinia noastră, contabilitatea financiară are rolul de a înregistra toate evenimentele și tranzacțiile ce afectează firma în relațiile sale cu mediul extern și intern, conform principiilor și cerințelor legale stabilite, elaborând sintetic și periodic situații financiare care să redea o imagine fidelă asupra poziției și performanței financiare a firmei și care să fie utile unei game largi de utilizatori atunci când aceștia iau decizii care le afectează interesele. Funcțiile¹ îndeplinite de contabilitatea financiară pot fi sintetizate astfel:

- funcția de înregistrare a tranzacțiilor și evenimentelor generate de relațiile firmei cu mediul intern și extern;
- funcția de redare a unei imagini fidele asupra poziției și performanței financiare a firmei;
- funcția de sintetizare a datelor și informațiilor;
- funcția de comunicare, atât cu mediul extern (investitori, stat, instituții de credit etc.), cât și cu mediul intern (manageri, salariați etc.);
- funcția de instrument probatoriu în justiție;
- funcția de instrument de gestiune internă a întreprinderii;
- funcția de susținere a managementului financiar și a celui general, în elaborarea previziunilor, stabilirea strategiilor și adoptarea deciziilor.

Activitățile pe care profesioniștii contabili le realizează pentru organizarea contabilității financiare, fie ca angajați din cadrul firmei, fie ca persoane autorizate din afară, se caracterizează prin faptul că au un caracter unitar pentru toate entitățile economice. Obiectivul activității lor este cuprinzător și constă în urmărirea, controlul și prezentarea fidelă a elementelor de activ, datorii și capitaluri proprii, a rezultatului exercițiului, prin intermediul situațiilor financiare. În acest sens, contabilitatea financiară beneficiază de un plan de conturi, de instrucțiunile de aplicare a planului de conturi, de structura jurnalelor de înregistrare, inclusiv structura situațiilor financiare. Altfel spus, organizarea contabilității financiare este supusă reglementărilor legislative. Opțiunile de influențare a rezultatului depind, în special, de raționamentul și etica profesionistului contabil, care, la cererea managerilor, prin diverse artificii și inginerii financiar-contabile, poate acționa în favoarea îmbunătățirii sau înrăutățirii situației financiare a firmei.

¹ Ciuhureanu Alina-Teodora – *Activitatea contabilă a firmei: suportul cunoașterii teoretice și practice*, publicată în volumul sesiunii „Cercetare, învățământ, calitate din perspectiva integrării în Uniunea Europeană” – Analele Universității Româno-Germane din Sibiu, nr. 2/2003, Ed. BURG, Sibiu, p. 274-281.

Încercând să concluzionăm succint cele prezentate, în opinia noastră, activitățile implicate în organizarea contabilității financiare au ca scop furnizarea informațiilor contabile care, pe lângă o utilizare internă de către management, sunt comunicate și în exteriorul întreprinderii. Totuși, am remarcat că mulți dintre managerii firmelor privesc contabilitatea financiară ca pe o necesitate impusă de prevederile legislative, unicul său scop fiind informarea statului. Considerăm că această atitudine ar trebui schimbată, mai ales în condițiile în care s-a remarcat că cei care au o asemenea opinie, nu întreprind de altfel nimic în direcția stabilirii unor indicatori pe baza informațiilor furnizate de contabilitatea financiară care să reflecte cel puțin aspectele esențiale privind performanțele firmei¹.

3. Contabilitatea managerială – „copilul întârziat” al sistemului contabil

În condițiile în care piața era în exclusivitate a producătorului, ca urmare a penuriei de bunuri solicitate de către consumatori, rolul contabilității de gestiune putea fi rezumat la calculul costurilor complete care să permită producătorilor formarea prețurilor. Cu timpul, ca urmare a intensificării concurenței și a creșterii importanței consumatorilor în cadrul pieței, precum și datorită apariției unor noi metode de management, accelerării evoluției tehnologiilor etc., contabilitatea de gestiune devine contabilitate managerială.

În România, s-a păstrat noțiunea de contabilitate de gestiune (influență a sistemului contabil francez), însă considerăm că noțiunea de contabilitate managerială reflectă, într-o mai mare măsură, importanța acesteia pentru managementul firmei, pentru adoptarea deciziilor corespunzătoare în scopul depășirii unor obstacole legate de mediul concurențial actual.

Tocmai din această perspectivă, apreciem că definiția dată de Institutul Contabililor de Gestiune (Institute of Management Accounts – IMA) în ceea ce privește contabilitatea managerială este foarte relevantă: „procesul de identificare, cuantificare, colectare, analiză, prelucrare, interpretare și transmitere a informațiilor financiare (și nefinanciare), utilizate de management pentru realizarea funcțiilor de previziune, evaluare și control în cadrul întreprinderii și pentru asigurarea utilizării și evidențierii corespunzătoare a resurselor acesteia”.

În legislația românească², se prevede că, în funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centru de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare a bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate.

Considerăm că această abordare comportă un caracter mai restrâns, vizând doar modul în care firmele au posibilitatea de a organiza contabilitatea managerială, în funcție de specificul activității. Totuși, apreciem faptul că normalizatorii români au înțeles importanța contabilității manageriale în ansamblul sistemului contabil al firmei și al necesităților informaționale. Activitățile întreprinse pentru organizarea contabilității manageriale se pot concretiza astfel în colectarea, prelucrarea și prezentarea datelor aferente consumurilor de producție, costului produselor, previziunea cheltuielilor și veniturilor prin întocmirea de bugete, controlul bugetelor prin intermediul abaterilor, determinarea rentabilității etc.

Sistemul contabilității manageriale se implică mai mult în gestionarea internă a firmei și oferă informații vitale utilizatorilor interni în mai multe domenii interconectate:

- Analiza și estimarea costurilor. Este necesară pentru a răspunde unor întrebări precum „Cât am cheltuit pe materiale?”, „Cât a costat fabricarea produsului X?”;

¹ Balteș Nicolae; Ciuhureanu Alina-Teodora – *Study regarding the importance of accountancy inside organizations*, Analele Universității din Oradea – Științe Economice, TOM XVIII, Volume III „Finances, Banks and Accountancy”, 2009, pp. 742-747

² Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826 din 22 decembrie 2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, M.Of. nr. 23/12.01.2004

- Coordonare. Prin contabilitatea managerială, se poate stabili un dialog eficient între personalul tehnic și cel implicat în organizarea acesteia;
- Previziune. Estimarea costurilor, a veniturilor și a rezultatelor este o sarcină ce revine contabilității manageriale, în corelație cu activitatea financiară, aceștia fiind furnizorii principali de informații în îndeplinirea funcției de previziune prin determinarea costului produselor standardizate și elaborarea bugetelor;
- Control. Prin informațiile furnizate de contabilitatea managerială, mai ales în ce privește costurile efective, managerii pot urmări dacă acestea au avut abateri semnificative de la cele previzionate, pot stabili influențele asupra rezultatelor obținute, pot lua măsuri de corectare a disfuncționalităților;
- Proces decizional. Contabilitatea managerială furnizează informațiile, care stau la baza studiilor și raționamentelor, ce permit adoptarea deciziilor, care vizează viitorul firmei. De asemenea, aceste informații pot avea o importanță strategică, fiind implicate în stabilirea unor decizii din diferitele stadii de viață ale produsului. Toți managerii au nevoie de informații exacte și oportune pentru a desfășura cu succes acțiunile de stabilire a prețurilor, planificare, exploatare și pentru a lua alte tipuri de decizii.
- Evaluarea performanțelor. Se realizează, într-o mare măsură, pe baza informațiilor furnizate de contabilitatea managerială. La evaluarea performanțelor, trebuie să se ia în considerare și poziția firmei față de cea a principalilor concurenți.

Pe baza celor prezentate, putem concluziona că funcțiile îndeplinite de contabilitatea managerială pot fi sintetizate, după cum urmează:

- determinarea costurilor pe produse, activități și pe unități organizaționale;
- colaborarea în calculul prețurilor de vânzare;
- stabilirea poziției firmei față de concurență;
- permite un dialog între personalul „tehnic” și cel implicat în managementul financiar, activitatea contabilă și managementul general;
- produce informații destinate evaluării performanțelor la nivelul centrelor de gestiune, de profit și de performanță sau al produselor;
- furnizează o bază de evaluare pertinentă pentru anumite elemente bilanțiere;
- explică unele rezultate pe baza costurilor și prețurilor de vânzare;
- contribuie la realizarea previziunilor veniturilor și cheltuielilor, concomitent cu urmărirea și controlul sistematic al acestora și cu studiul abaterilor;
- furnizează informații pentru prefigurarea dezvoltării viitoare a întreprinderii;
- determină costurile ascunse, nesesizabile prin sistemele tradiționale de evidență contabilă.

În această perioadă de armonizare legislativă a sistemului contabil românesc, contabilitatea managerială reprezintă un domeniu important, care ar trebui să își ocupe locul pe care îl merită ca instrument indispensabil în sistemul informațional contabil, deschizând larg porțile către „afacere”¹.

Privită adesea ca fiind „copilul întârziat al contabilității românești”², contabilitatea managerială oferă informații confidențiale utilizatorilor interni pentru evaluarea, controlul și gestiunea viitoare a afacerilor. În comparație cu contabilitatea financiară, care nu mai poate duce „războiul internațional al afacerilor” pe o piață românească aflată într-o permanentă schimbare, contabilitatea managerială a creat noi canale de informare care să rezolve și/sau să compenseze limitele celei dintâi³.

¹ Cernușca Lucian – în articolul Organizarea și conducerea contabilității de gestiune în spiritul noilor reglementări contabile, Revista “Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 9/2004, p. 55.

² Feleagă Niculae – în prefața tratatului Contabilitatea managerială, Paul Diaconu, Ed. Economică, București, 2002

³ Sucală Lucia – în comunicarea Contabilitatea de gestiune – între reglementare și necesitate, în condițiile procesului de convergență contabilă în România, publicată în volumul “Congresul profesiei contabile din

4. Interrelația contabilitate financiară – contabilitate managerială

Organizarea separată a contabilității financiare și a celei manageriale nu trebuie percepută ca o secționare a sistemului contabil, deoarece cele două sisteme sunt intercalate și se interpătrund reciproc. Cele două circuite, deși se delimitează structural și funcțional, sunt elemente ale aceluiași cadru, care este firma, și împreună trebuie să asigure obiectivele de bază ale acesteia. Astfel, funcțiile celor două circuite ale managementului activității contabile se completează reciproc. Circuitul prin care se organizează contabilitatea financiară satisface, cu precădere, funcții exterioare ale firmei, în timp ce activitățile contabilității manageriale sunt destinate funcțiilor managementului intern, respectiv managerilor pe diferite trepte ierarhice ale acestora.

Baza documentară a celor două componente este unică. Prin suportul unui singur document, în care este consemnat un consum, operațiunea este reflectată atât în contabilitatea financiară, cât și în cea managerială. Evident, modul de prelucrare a documentelor în vederea înregistrării lor în contabilitate este subordonat cerințelor fiecăruia dintre cele două subsisteme ale contabilității.

Trebuie menționat și faptul că unele operațiuni se înregistrează în contabilitatea financiară fundamentându-se pe informațiile oferite de contabilitatea managerială, avându-se în vedere că determinarea prin inventariere și prin alte procedee a costului efectiv al producției în curs și apoi a celui aferent producției finite se realizează în cadrul contabilității manageriale.

Alături de legăturile de ordin metodologic, cele două subsisteme ale contabilității se completează reciproc și sub aspect informațional, ca instrumente ale procesului decizional. Trebuie avute însă în vedere și o serie de aspecte care le diferențiază (tabelul 1).

Tabelul 1

Particularități în subsistemele contabilității^{1, 2, 3, 4}

Criterii de comparare	Contabilitatea financiară	Contabilitatea managerială
Utilizatorii primari de informații	Utilizatorii externi și utilizatorii interni	Utilizatorii interni și, arareori, utilizatorii externi
Normele restrictive	Reguli, metode și principii de organizare unitare, recunoscute la nivel național și internațional	Organizarea ei este impusă de legislație, dar modalitatea concretă de realizare este lăsată la latitudinea firmei, beneficiind de libertăți sporite
Scopul	Prezentarea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, a rezultatelor financiare, iar informațiile furnizate au legătură cu exercițiul financiar	Asigurarea cu informații a managerilor în scopurile de planificare, control și dirijare a activității, iar informațiile furnizate au legătură cu ciclul de exploatare
Sistemul de contabilitate	În partidă dublă	În mai multe variante: în partidă simplă, folosind doar evidența tehnico-operativă; sub forma contabilității integrate cu contabilitatea financiară

România. Armonizare sau Convergență în Standardele Internaționale de Contabilitate?; București, 3-4 septembrie 2004”, Ed. CECCAR, București, 2004, p. 820.

¹ Belverad E. Needles jr.; Anderson, R. Henry; Caldwell, C. James – *Principiile de bază ale contabilității*, ediția a cincea, traducere, Ed. Arc, Chișinău, 2000, p. 856-858.

² Melyon, Gerard, Hemici, Farouk, Fernandez, Valerie – *Comptabilité analytique: principes, techniques et évolutions*, Editions ESKA, 1994.

³ Sucală, Lucia – în comunicarea *Contabilitatea de gestiune – între reglementare și necesitate, în condițiile procesului de convergență contabilă în România*, publicată în volumul “Congresul profesiei contabile din România. Armonizare sau Convergență în Standardele Internaționale de Contabilitate?; București, 3-4 septembrie 2004”, Ed. CECCAR, București, 2004, p. 822-823.

⁴ Feleagă, Niculae; Ionașcu, Ion – *Tratat de contabilitate financiară*, vol. 1, Ed. Economică, București, 1998.

		prin dezvoltarea conturilor contabilității financiare în analitice distincte; în sistem autonom, prin clasă de conturi speciale (clasa 9)
Limitele caracteristice	Utilizează informații trecute (istorice) și se depărtează, deseori, de realitatea economică din rațiuni juridice și fiscale; nu sesizează realitățile decât sub formă monetară; rezultatul global, calculat lunar provizoriu și definitiv anual, este insuficient pentru un pilotaj performant al firmei.	Neidentificate
Unitățile de măsură folosite	Unitatea valorică	Unitatea valorică, naturală sau convențională
Punctul central al evidenței și al analizei	Firma în ansamblu	Diferite subdiviziuni structurale ale firmei
Evaluarea informației	În date istorice	În date istorice și date previzionale
Gradul de obiectivitate	Date exacte, verificabile	Date estimative
Frecvența raportării	Regulat (lunar, trimestrial, semestrial și anual)	Neregulat, la cererea managerilor sau acționarilor
Publicitatea informațiilor	Informații publicabile	Informații nepublicabile
Structura situațiilor financiare	Standardizate	Nestandardizate, influențate de nevoile de informare a utilizatorilor și de natura afacerii

Sursa: prelucrare conform referințelor bibliografice

Chiar dacă cele două subsisteme se completează reciproc sub aspect informațional, delimitarea dintre ele este, în primul rând, un mod de departajare între informațiile pe care firma este obligată, dispusă sau interesată să le facă publice și informațiile pe care și le rezervă în exclusivitate pentru necesitățile proprii de informare.

Referințe bibliografice:

1. Balteș Nicolae; Ciuhureanu Alina-Teodora – *Study regarding the importance of accountancy inside organizations*, Analele Universității din Oradea – Științe Economice, TOM XVIII, Volume III „Finances, Banks and Accountancy”, 2009.
2. Balteș Nicolae; Ciuhureanu Alina-Teodora – *Bazele contabilității*, Editura Universității „Lucian Blaga” din Sibiu, 2010.
3. Balteș Nicolae – *Analiză și diagnostic financiar*, Editura Universității „Lucian Blaga” din Sibiu, 2010.
4. Balteș Nicolae; Ciuhureanu Alina-Teodora – *Contabilitate financiară*, Editura Universității „Lucian Blaga” din Sibiu, 2007.
5. Belverad E. Needles jr.; Anderson, R. Henry; Caldwell, C. James – *Principiile de bază ale contabilității*, ediția a cincea, traducere, Ed. Arc, Chișinău, 2000.
6. Cernușca, Lucian – *Organizarea și conducerea contabilității de gestiune în spiritul noilor reglementări contabile*, Revista “Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 9/2004.
7. Ciuhureanu Alina-Teodora – *Activitatea contabilă a firmei: suportul cunoașterii teoretice și practice*, volumul sesiunii „Cercetare, învățământ, calitate din perspectiva integrării în Uniunea Europeană” – Analele Universității Româno-Germane din Sibiu, nr. 2/2003, Ed. BURG, Sibiu.
8. Feleagă Niculae; Ionașcu Ion – *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Ed. Economică, București, 1998.
9. Feleagă Niculae – în prefața tratatului *Contabilitatea managerială*, Paul Diaconu, Ed. Economică, București, 2002.
10. Gheorghe Dumitru – *Bazele contabilității*, Ed. Menora, Constanța, 2003.
11. Horomnea Emil; Tabără Neculai – *Locul contabilității în sistemul general al clasificării științelor*, Revista „Finanțe publice, contabilitate”, nr. 5/2002.

12. Melyon, Gerard, Hemici, Farouk, Fernandez, Valerie – *Comptabilité analytique: principes, techniques et évolutions*, Editions ESKA, 1994.
13. Minu Mihaela – *Pledoarie pentru acordul dintre fond și formă în contabilitatea românească*, partea I, Revista „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 2/2003.
14. Minu Mihaela – *Monismul și dualismul contabil – opțiuni în organizarea sistemului informațional contabil*, Revista „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 7/2001.
15. Munteanu Victor – *Teoria și bazele contabilității*, Ed. Lumina Lex, București, 2000.
16. Oprea Călin; Cârstea Gheorghe – *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Ed. Genicod, București, 2002.
17. Sărac Ionuț Pavel – *Forme ale contabilității și utilizatorii de informație contabilă*, Revista „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 3/2011.
18. Sucală Lucia – *Contabilitatea de gestiune – între reglementare și necesitate, în condițiile procesului de convergență contabilă în România*, volumul „Congresul profesiei contabile din România. Armonizare sau Convergență în Standardele Internaționale de Contabilitate?; București, 3-4 septembrie 2004”, Ed. CECCAR, București, 2004.
19. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, Monitorul Oficial al României nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
20. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826 din 22 decembrie 2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, M.Of. nr. 23/12.01.2004.

CONTRIBUȚII LA DEFINIREA CONCEPTULUI DE CONTABILITATEA CREATIVĂ

Conf. univ. dr. Ovidiu-Constantin Bunget;
Asist. univ. dr. Alin-Constantin Dumitrescu;
Drd. Delia Deliu;
Drd. Ionel Măndescu, Universitatea de Vest din Timișoara

The general notion of "creative accounting" represents an extensive concept that was debated and presented by many authors in the specialty literature. By analyzing the specialty literature and the motivations of the individuals that are entrusted with governing the entities, we reached to the conclusion that, discussing of creative accounting, in general, the concept can be described, in the light of an holistic approach, from the angle of two components: innovatory accounting and fraudulent creative accounting. In other words, the creativity in accounting may be criticized solely on the fraudulent character, and not by the means of using some skills and knowledge regarding an accounting referential.

Știința contabilității este precum un organism viu – evoluează. Toate referențialele contabile și multe concepte ale acestei științe au căpătat noi valențe pe măsura creșterii complexității tranzacțiilor economice și financiare. C.G. Demetrescu preciza¹: „studierea evoluției istorice a oricărei științe este instructivă și interesantă numai în măsura în care din cercetările întreprinse se desprind concluzii valabile și cu caracter permanent”.

1. Stadiul cercetării

Contabilii au fost atât de mult caricaturizați pentru lipsa lor de imaginație și pentru comportamentul lor rigid, încât expresia „contabilitate creativă” pare un anacronism în toată regula. Istoria prezintă, însă, o poveste diferită. Liliana Malciu, în *Politici contabile*, prezintă

¹ C.G. Demetrescu. *Istoria contabilității*, Editura Științifică, București, 1972.

o pildă extrem de valoroasă pentru istoria contabilității. În 1532, Francisco Pizarro a cucerit Inca. Ajuns la curtea imperială, el a observat că unii dintre curteni purtau în jurul taliei sfori înnodate. Presupunând că sforile erau mătănii, Pizarro a ordonat oamenilor săi să omoare în taină pe toți cei care le purtau. „Omorâți-i pe preoți și civilizația lor se va destrăma!” a spus el. În realitate, sforile înnodate reprezentau „registre contabile” complete ale averii imperiului. Pizarro a omorât contabilii și, odată cu moartea lor, a distrus imperiul. Această poveste arată că, pentru câștigarea unui război, sunt suficiente sancțiuni economice creative. În plus, în orice profesie, inclusiv în cea contabilă, există germeni favorabili pentru exercitarea creativității.¹

Alături de standarde și certitudini, coexistă excepția și neprevăzutul. Pentru a delimita câmpul operațiunilor și a-l limpezi, contabilitatea încearcă să facă atât cât poate. În zonele de umbră sau de turbulență, care traversează orice organizație, acolo unde domnește incertitudinea, ea nu poate pune probleme, ca și cum acestea ar fi fost rezolvate a priori. Evenimentele surprind atunci când se produc. Fenomenele nu sunt bine înțelese. Aici începe universul riscului, încercărilor, erorilor, uceniciei, *creativității*, libertății. Pătrundem în regatul contabilității „clandestine”, acolo unde organizațiile își arată cea mai umană față, amestecând în combinații complexe virtuțile și perversiunea inteligenței creative, acolo unde profesioniștilor le place să se exprime.

Conceptul de contabilitate creativă se utilizează, de regulă, pentru a descrie procesul prin care profesioniștii contabili își folosesc cunoștințele în scopul manipulării cifrelor incluse în conturile anuale.

Trotman definește contabilitatea creativă ca fiind o tehnică de comunicare ce vizează ameliorarea informațiilor furnizate investitorilor pe aceeași linie.² Colasse este de părere că sintagma „contabilitate creativă” desemnează „practicile de informare contabilă adesea la limita legalității, practicate de anumite întreprinderi, care, profitând de limitele impuse de standarde, caută să-și înfrumusețeze imaginea poziției financiare și a performanțelor economice și financiare.”³ Definiția cea mai substanțială îi aparține lui Naser. Conform acestuia, contabilitatea creativă este:

- a) procesul prin care, dată fiind existența unor breșe în reguli, se manipulează cifrele contabile și, profitând de flexibilitate, se alege acele practici de măsurare și informare ce permit transformarea documentelor de sinteză din ceea ce ele ar trebui să fie în ceea ce managerii doresc.
- b) procesul prin care tranzacțiile sunt structurate de asemenea manieră, încât să permită producerea rezultatului contabil dorit.⁴

În studiul său despre colapsul societății, Argenti a conectat utilizarea tehnicilor de contabilitate creativă cu incompetența managerilor. Managerii incompetenți își concentrează atenția asupra unor aranjamente particulare și neglijează sistemul de informare contabilă și ratele financiare, care încep să se deterioreze. O societate ajunsă în acest stadiu începe, îndubitabil, să utilizeze contabilitatea creativă. Motivația este evidentă, deoarece societatea nu a obținut performanțe satisfăcătoare, este posibil, printre altele, ca furnizorii să nu-i mai acorde credit comercial, creditorii să-i micșoreze termenele de rambursare a creditelor, clienții să-și caute alți furnizori. Utilizând contabilitatea creativă, managerii adoptă o poziție defensivă. Refuzul lor de a admite eșecul este o componentă posibilă a atitudinii psihologice

¹ Niculae Feleagă, Liliana Malciu. *Politici și opțiuni contabile*, Editura Economică, 2002, pg. 389-398.

² M. Trotman „*Comptabilité britannique, mod d'emploi*”, Economica, Paris, 1993 - citat de N. Feleagă și L. Malciu în „*Politici și opțiuni contabile*”, Ed. Economică, 2002.

³ Citat de B. Raybaud-Turrillo și R. Teller în „*Comptabilité créative*, Encyclopédie de gestion, Economica, Paris, 1996 și citat de N. Feleagă și L. Malciu în „*Politici și opțiuni contabile*”, Ed. Economică, 2002.

⁴ K. Naser „*Creative financial accounting: its nature and use*”, Practice Hall, 1993, pg. 59 - citat de N. Feleagă și L. Malciu în „*Politici și opțiuni contabile*”, Ed. Economică, 2002.

normale, conform căreia „norii „se vor ciocni în altă parte”. Se poate concluziona că, uneori, contabilitatea creativă poate fi asociată cu eșecul; societatea o utilizează pentru a amâna ziua „fatală”.

Literatura de specialitate enumeră următoarele motive pentru care managerii doresc să apeleze la contabilitatea creativă:

- a) creșterea artificială a prețului acțiunilor companiei. Firmele care comunică venituri sau potențial ridicat de încasări viitoare au șanse să li se aprecieze prețul acțiunilor;
- b) efect asupra costurilor îndatorării. Cu cât o societate raportează venituri/active mai ridicate, cu atât băncile vor avea o încredere mai mare la acordarea unui împrumut, și implicit, aceste societăți au șanse să negocieze dobânzi mai scăzute;
- c) de multe ori, companiile cotate își renumerează managerii în concordanță cu rezultatele financiare atinse. Astfel, conducerea este interesată să mărească, în mod artificial, aceste rezultate. Majoritatea indicatorilor în funcție de care sunt calculate remunerațiile managerilor, au la bază conturile anuale ale firmei pe care aceștia o conduc. De aceea, managerii vor fi întotdeauna interesați să exercite presiune asupra respectivilor indicatori astfel încât aceștia să se apropie cât mai mult de valoarea prevăzută pentru o bonificație cât mai substanțială. Contabilitatea managerială a încercat să dezvolte o adevărată teorie pentru a limita influența presiunilor managerilor asupra unor indicatori financiari precum vânzările, profitul, activele, datoriile, etc., încercând diversificarea acestor valori cu o serie de indicatori non-financiari care să fie mai greu manipulabili sau creând forme de remunerare, care să permită investitorilor să penalizeze managerii în cazul în care se descoperă că rezultatele publicate de aceștia sunt false.¹
- d) uneori, raportarea unui profit mai mic poate opri interesul prea ridicat al organismelor de stat care doresc să aplice politici antimonopol.

Cei care doresc să limiteze oportunitățile pentru contabilitatea creativă au la dispoziție mai multe metode de abordare a fenomenului. Problema care se pune este cum să ne dăm seama când o companie a fost „creativă” cu conturile sale și când ar trebui să se tragă semnalul de alarmă într-o companie care folosește contabilitatea creativă. Pentru a trage acest semnal ar trebui să existe o motivație. De cele mai multe ori există, în alte cazuri ea nu există deloc:

- a) acționarii nu sunt motivați, deoarece crește dividendul pe acțiune;
- b) auditorii s-ar putea să piardă contractul de audit.

Este greu să emitem o concluzie care să pretindă caracteristica de permanență, dar merită încercat și credem că fiecare „truditor” în planul contabilității are dreptul la o opinie.

Trebuie să luăm în calcul două aspecte principale:

- există foarte multe reglementări contabile care permit utilizarea unor tratamente alternative, evident sub condiția respectării principiului permanenței metodelor sau cu precizarea clară, în notele explicative, a efectului antrenat de politica alternativă asupra situațiilor financiare (de exemplu, imediat ne putem gândi la capitalizarea dobânzilor pentru activele cu ciclu lung de realizare – politică permisă atât de Standardele Internaționale de Raportare Financiară, cât și de Directiva a IV-a aprobată și de normalizatorul român în integralitatea sa);
- relațiile economico-sociale se complică tot mai mult, omul în sinea lui – este foarte complicat dacă ne raportăm la mecanismele de gândire și de caracter; asistăm la o schimbare a condițiilor juridice, condiționările existente în contractele comerciale care, în final, au menirea de a proteja interesele comercianților de bună-credință; astfel, apar relații contractuale noi care nu au mai fost abordate din punct de vedere contabil.

¹ Diaconu Paul „Cum fac bani contabilii? Evaziune fiscală, paradisuri fiscale, contabilitate creativă”, Editura Economică, 2004, p. 207-222.

Pornind de la ipotezele enunțate mai sus, putem conchide prin definirea unei părți a conceptului de contabilitate creativă, pe care o denumim, în continuare, *contabilitate novatoare*.

2. Contabilitatea novatoare vs contabilitatea creativă frauduloasă

Trebuie să înțelegem, prin acest concept, că cheia care stă la baza evoluției contabilității ca știință – este factorul care a stat la baza trecerii de la contabilitatea – tehnică de gestiune la știința contabilității. Putem regăsi în cadrul acestui concept de contabilitate novatoare și conceptul de *contabilitate alternativă*, care se referă la ansamblul tratamentelor contabile alternative permise de un referențial contabil. De ce nu ar reprezenta un concept nou și am dori să-l includem în demersul nostru științific în sfera contabilității novatoare? Răspunsul este că la momentul utilizării vreunui tratament alternativ, acel tratament reprezintă o inovație pentru politicile contabile ale entităților economice care, până atunci, se presupune că au utilizat tratamentul contabil de bază.

Rămâne cea de-a doua parte a conceptului, partea care cuprinde ingineriile contabile, tehnicile care au rolul de a induce în eroare, în mod intenționat, utilizatorii informației contabile. Deși anumiți autori nu clasifică în zona fraudei contabilitatea creativă, nu putem spune că atunci când dorești să publici o informație eronată, nu avem de-a face cu o *informare frauduloasă*, chiar și atunci când scopul pretins de producătorii informației contabile este de a feri entitatea de un colaps – deciziile luate de unii utilizatori fiind prezumate a fi disproporționate comparativ cu situația reală, dar ajungem iarăși în zona unei noțiuni relative – fiecare percepe realitatea în felul său, deoarece are propriul sistem de referință: de exemplu, înregistrarea unui rezultat de 100.000 lei în exercițiul curent după ce, în anii anteriori, rezultatele înregistrate au fost de 12.000.000 lei, respectiv 8.500.000 lei – poate fi interpretat diferit de utilizatori. Istoria, însă, a dovedit că nu este bine să „ascundem gunoiul sub preș” – toate problemele ascunse „explodează” la un moment dat (putem vedea ceea ce se întâmplă în perioadele de criză economică).

Astfel, bazându-ne pe o informație conștient eronată, destinată utilizatorilor informației contabile putem defini această a doua latură a contabilității creative ca fiind *contabilitate creativă frauduloasă* (în sensul utilizării unor tehnici de contabilitate cu scopul de a înșela utilizatorii). De asemenea, pentru a întări argumentul precedent, precizăm că singura infracțiune (de fals intelectual) prevăzută în legea contabilității, în România, este „efectuarea cu știință de înregistrări inexacte, precum și omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț”; acest aspect trebuie corelat însă cu implicațiile existente, dar și cu pragul de semnificație.

În scopul conturării celor precizate anterior, prezentăm rezultatele unui studiu publicat în 2010, despre percepția auditorilor financiari și angajaților cabinetelor de audit din România, referitoare la ierarhia motivațiilor care conduc la utilizarea tehnicilor de contabilitate creativă.¹

În cercetarea întreprinsă, cu privire la percepția auditorilor financiari, scorul reflectat la motivația contabilității creative, care constă în diminuarea obligațiilor fiscale, este de 3,54, media care ocupă locul al doilea (în cercetare, a fost utilizată scara tip Likert de la 1 la 5; 1-dezacord; 5-acord). Principala motivație în optica auditorilor este existența deselor schimbări legislative cu un scor mediu de 3,78. Acest lucru vine și conturează aspectele precizate în ce privește necesitatea defalcării contabilității creative în două concepte: contabilitate novatoare și contabilitate frauduloasă.

¹ Dumitrescu Alin-Constantin. *Detectarea fraudelor și erorilor în auditul financiar. Miză, oportunitate și responsabilitate*, Ed. Mirton, Timișoara, 2010, p. 304-307.

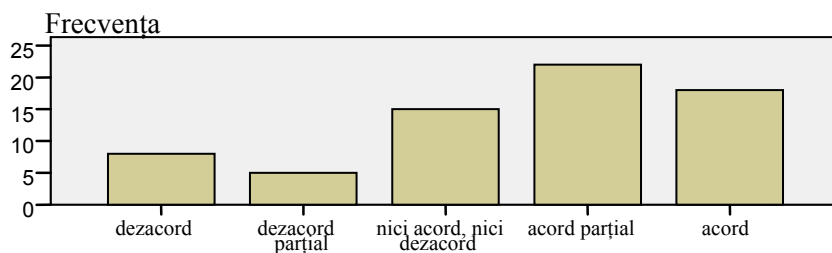


Figura 1. Diminuarea obligațiilor fiscale – motiv pentru utilizarea contabilității creative

Reprezentarea grafică a opțiunilor, care au condus la conturarea celei mai puternice motivații, pentru care se utilizează contabilitatea creativă din punctul de vedere al auditorilor financiari:

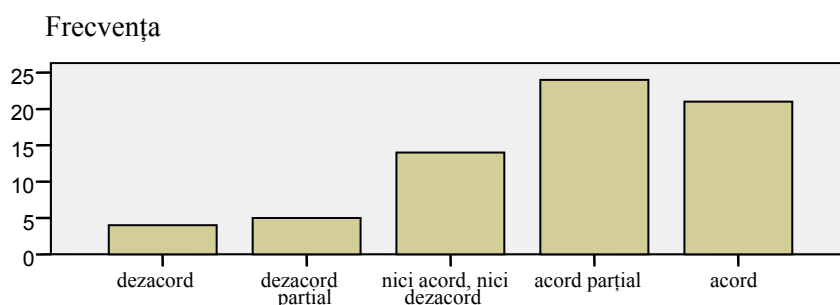


Figura 2. Desele schimbări legislative – motiv pentru utilizarea contabilității creative

Pe locul al treilea, în ierarhia motivațională a auditorilor, este obținerea unor surse suplimentare de finanțare cu un scor mediu de 3,40, reprezentând un oarecare acord:

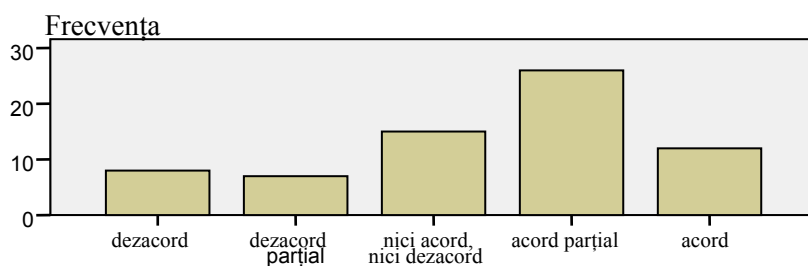


Figura 3. Obținerea surselor suplimentare de finanțare – motiv pentru utilizarea contabilității creative

Celelalte motivații, în optica auditorilor financiari și angajaților cabinetelor de audit, au înregistrat un scor care arată un oarecare acord sau nici acord, nici dezacord, astfel:

- manipularea nivelului dividendelor (3,25);
- alte motive enunțate anterior în lucrare (3,15);
- informarea eronată a asociaților sau acționarilor (3,00).

În concluzie, în viziunea auditorilor, principala motivație pentru utilizarea tehnicilor de contabilitate creativă constă în rapiditatea schimbărilor legislative, în timp ce, în viziunea managerilor, obținerea surselor suplimentare de finanțare, este principala motivație.

Concluzionând, considerăm oportună delimitarea celor două laturi ale contabilității

creative introduse în cuprinsul lucrării: *contabilitate novatoare* și *contabilitate creativă frauduloasă*.

Bibliografie:

1. Bunget Ovidiu-Constantin – *Audit financiar-contabil*, Editura Mirton, Timișoara, 2010.
2. Demetrescu C.G. – *Istoria contabilității*, Editura Științifică, București, 1972.
2. Diaconu Paul – *Cum fac bani contabilii? Evaziune fiscală, paradisuri fiscale, contabilitate creativă*, Editura Economică, București, 2004.
3. Dumitrescu Alin-Constantin – *Detectarea fraudelor și erorilor în auditul financiar. Miză, oportunitate și responsabilitate*, Editura Mirton, Timișoara, 2010, pg. 304-307.
4. Feleagă Niculae, Malciu Liliana – *Politici și opțiuni contabile*, Editura Economică, București, 2002.

SISTEMUL INFORMAȚIONAL CONTABIL

*Prof. ec. drd. Gabriela Livia Mitrea (Curpănaru);
Ec. Elena Lăcrămioara Buche (Paraschiv),
Universitatea „Ștefan cel Mare”, Suceava*

O componentă a **sistemului informatic de management (SIM/MIS)**, **SISTEMUL INFORMAȚIONAL CONTABIL** este responsabil pentru furnizarea la timp a rapoartelor financiare și statistice exacte și utile pentru luarea deciziilor de management intern și pentru părțile externe, cum ar fi creditorii, investitorii, autoritățile de reglementare și fiscale.

Sistemul informațional contabil combină studiul și practica de contabilitate cu proiectarea, implementarea și monitorizarea sistemelor de informare. Astfel de sisteme folosesc metode moderne de utilizare a resurselor de tehnologii informaționale, împreună cu controale contabile și metode tradiționale pentru a furniza utilizatorilor informații financiare necesare la gestionarea organizațiilor lor.

Sistemul informațional contabil include calculatoare standard personale sau stații de lucru care rulează aplicații, dispozitive de scanare pentru introducerea de date standardizate; dispozitive electronice de comunicare pentru schimbul electronic de date (EDI) și e-commerce. În plus, multe sisteme financiare vin „Web-enabled” pentru a permite dispozitivelor să se conecteze la World Wide Web.

Procesul de prelucrare a datelor se realizează prin intermediul sistemelor informatice, de la computere individuale personale la serverele instituțiilor specializate. Cu toate acestea, conceptul care stă la baza modelului de procesare este, în continuare, *sistemul de contabilitate în partidă dublă* introdus inițial în secolul al cincisprezecelea.

Dispozitivele de ieșire utilizate includ ecrane de calculator, imprimante și dispozitive electronice de comunicare pentru schimbul electronic de date EDI și e-commerce. Ieșirile pot cuprinde aproape orice tip de rapoarte financiare din bugetele și rapoartele fiscale pentru situațiile financiare anuale.

Managementul Sistemelor Informatic (MIS) este folosit pentru a sprijini o instituție în activitățile de zi cu zi, în luarea deciziilor actuale și viitoare și, în ansamblu, direcția strategică. Este format din mai multe aplicații majore, inclusiv, dar nu limitat, la sistemele financiare și la sistemul resurselor umane.

Aplicațiile financiare alcătuiesc inima sistemelor informațiilor contabile în practică. Aplicațiile implementate includ, de obicei, operații economico-financiare, precum și situații și rezultate ale activității desfășurate de o persoană juridică.

Sistemul informațional contabil acoperă toate funcțiile sistemelor de contabilitate a tranzacțiilor, planificarea de management financiar și sistemele de procesare.

Raportarea financiară începe de la nivelul operațional al organizației, de la sistemele de

procesare a tranzacțiilor, cum ar fi cel de producție, de achiziție, vânzare și alte activități. Aceste operațiuni sunt clasificate și rezumate pentru decizii interne și pentru raportarea financiară externă.

În plus, sistemele informaționale contabile pot furniza analize avansate de alocare a resurselor îmbunătățite și urmărire a performanței.

Sistemul informațional contabil este utilizat pentru a permite planificarea organizațională, de monitorizare, control și pentru o varietate de activități. Acest lucru permite angajaților la nivel de conducere să aibă acces la surse avansate de raportare și analiză statistică. Sistemele pot fi folosite pentru a colecta informații, a dezvolta diverse scenarii și a alege un răspuns optim între scenariile alternative.

Dezvoltarea unor sisteme informaționale contabile include cinci faze de bază: analiza, planificarea, proiectarea, punerea în aplicare și sprijinul. Perioada de timp asociată cu fiecare dintre aceste faze poate fi mai scurtă cu câteva săptămâni sau dura mai mulți ani.

Planificarea implică determinarea domeniului de aplicare și obiectivele proiectului, definirea responsabilităților proiectului, cerințele de control, etapele, bugetele și rezultatele proiectului.

Analiza este utilizată pentru a determina documentele contabile și metodele utilizate de către organizație. Astfel de procese sunt reproiectate pentru a profita de cele mai bune practici sau caracteristicile de funcționare a sistemului de soluții moderne.

Analiza datelor este o examinare aprofundată a informațiilor contabile care, în prezent, sunt colectate de către organizație. Datele actuale sunt apoi comparate cu datele pe care organizația ar trebui să le utilizeze în scopuri manageriale. Această metodă este folosită, în principal, pentru proiectarea sistemelor contabile de prelucrare a tranzacției.

Faza de proiectare dezvoltă modele detaliate, specifice, care pot fi puse în aplicare în etape ulterioare. Aceasta implică proiectarea detaliată a tuturor intrărilor, prelucrarea, stocarea și ieșirile din sistemul contabil propus.

Prelucrarea datelor poate fi demonstrată prin utilizarea de scheme logice sau hărți ale procesului economic, care definesc logica sistemului, operațiunile și fluxul de lucru. În plus, toate aspectele legate de faza de proiectare pot fi efectuate cu un instrument de software-ul setului de documente prevăzute de către producătorii de software specifice.

Raportarea este forța motrice a unui sistem informațional contabil.

Rapoartele sunt de trei tipuri: un raport filtru care separă datele selectate dintr-o bază de date, cum ar fi un registru; un raport de responsabilitate pentru a satisface necesitatea de un anumit utilizator, cum ar fi un raport săptămânal de vânzări pentru un manager regional de vânzări; un raport comparativ pentru a arăta diferențele perioadă, defalcările procentuale și diferențele între cheltuielile reale și buget. Un exemplu ar fi analiza financiară care arată cheltuielile din anul curent și anul anterior, ca procent din vânzări.

Etapa de implementare constă în două părți principale: realizarea și livrarea. Etapa de realizare include selecția de hardware, software și vânzătorii pentru punerea în aplicare, construirea și testarea sistemelor de comunicare în rețea; construirea și testarea bazelor de date; scrierea și testarea noilor modificări ale programului; și instalarea și testarea sistemului total din punct de vedere tehnic. Livrarea este procesul de a conduce sistemul către utilizatorul final și testele de acceptare; pregătirea planului de conversie; instalarea bazei de date de producție; instruirea utilizatorilor, precum și toate operațiunile de conversie la noul sistem.

Securitatea sistemului informațional contabil există sub mai multe forme. În sistemele tipice de informații contabile, echipamentul este situat într-o cameră încuiată, unde au acces numai tehnicienii. Software-ul de control este stabilit la mai multe niveluri, în funcție de dimensiunea sistemelor informatice de contabilitate. Primul nivel de securitate are loc la nivel de rețea și protejează sistemele de comunicare ale organizației. Următorul este nivelul de securitate al sistemului de operare, care protejează mediul de calcul. Apoi, securitatea bazei de date este activată pentru a proteja datele de organizare de furt, corupție sau alte forme de daune. În cele din urmă, sistemul de securitate este utilizat pentru a îndepărta persoanele neautorizate de la efectuarea operațiunilor în cadrul sistemelor informaționale de contabilitate.

Testarea se efectuează la patru niveluri. Unitatea de testare este utilizată pentru a asigura buna funcționare a modificărilor individuale. Programul de testare implică interacțiunea dintre individ și modificarea programului pe care se îmbunătățește. Sistemul de testare este folosit pentru a determina modificările programului de lucru în cadrul sistemelor informaționale de contabilitate ca un întreg. Acceptarea sistemului de testare asigură faptul că modificările satisfac așteptările utilizatorilor și că întregul sistem informațional contabil îndeplinește cerințele de calitate.

Conversia este metoda utilizată pentru a schimba vechile sisteme informaționale contabile în altele noi.

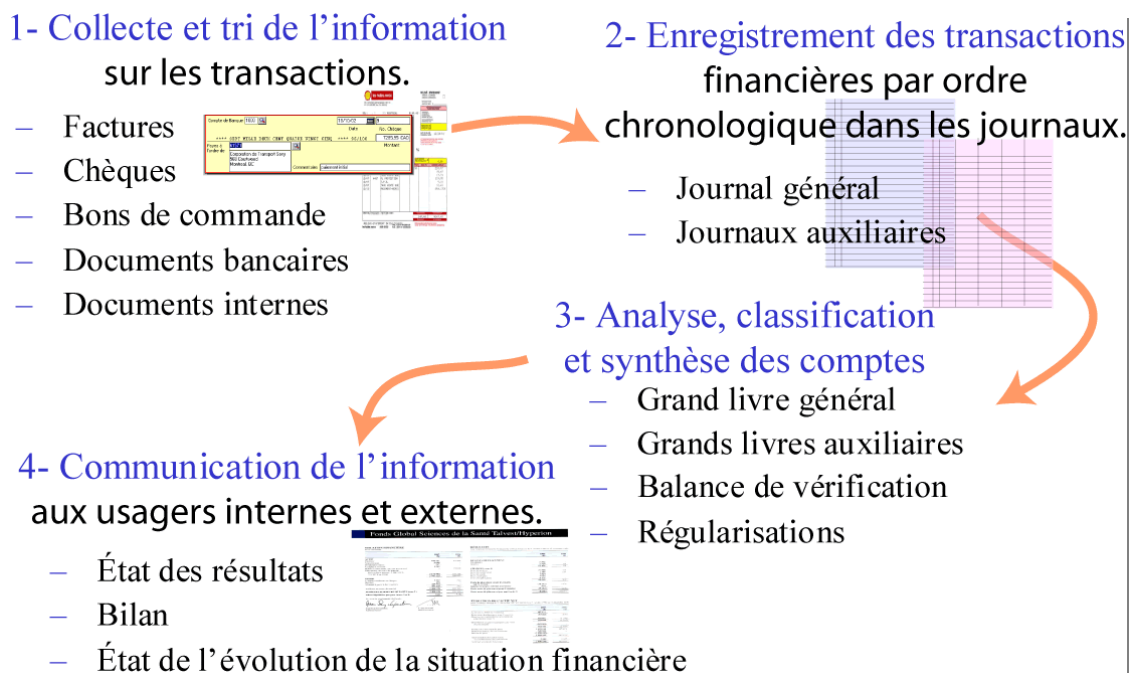
Faza de sprijin are două obiective. Primul este de a actualiza și menține sistemele de informații contabile. Aceasta include remedierea problemelor și actualizarea sistemului schimbărilor de afaceri și de mediu. De exemplu, schimbările în principiile contabile general acceptate (GAAP) sau ale legislației fiscale ar putea necesita modificări ale tabelelor de conversie sau de referință utilizate pentru raportarea financiară. Al doilea obiectiv de sprijin este de a continua dezvoltarea prin îmbunătățirea continuă a afacerii, prin ajustări la sistemele de informații contabile provocate de schimbările de afaceri și de mediu. Aceste modificări ar putea conduce la probleme de viitor, noi oportunități, de conducere sau de directive guvernamentale care necesită modificări suplimentare de sistem.

Sistemele de informații contabile schimbă modul în care controalele interne sunt puse în aplicare și tipurile de controale de audit care există în cadrul unei organizații moderne. Lipsa de probe tradiționale, cum ar fi hârtia, necesită implicarea profesioniștilor contabili în proiectarea unor astfel de sisteme. Implicarea periodică a firmelor de audit public poate fi folosit pentru a vă asigura că sistemul de contabilitate de informații este în conformitate cu controlul intern curent și standardele de raportare financiară. După punerea în aplicare, accentul de atestare este pus pe revizuirea și verificarea funcționării sistemului. Acest lucru necesită aderarea la anumite standarde, cum ar fi ISO 9000-3 pentru software de proiectare și dezvoltare, precum și standardele de control al tehnologiei informației.

Sistemele de planificare a resurselor întreprinderii pătrund în toate aspectele legate de organizare și necesită tehnologii, cum ar fi client / server și baze de date relaționale.

Sistemele informaționale contabile tradiționale înregistrează informații financiare, în mod periodic, în funcție de declarațiile GAAP. Sistemele moderne de ERP oferă o perspectivă mai largă de informații de organizare, care permit utilizarea unor tehnici avansate de contabilitate, cum ar fi rapoartele manageriale Activity-Based Costing (ABC) folosind o varietate de tehnici analitice.

Etapele unui ciclu contabil:



În concluzie:

- **Sistemul Informațional Contabil ajută toate serviciile unei organizații în luarea celor mai bune decizii;**
- **Sistemul Informațional Contabil generează situațiile financiare;**
- **Analiza situațiilor financiare permite înțelegerea activității financiare în vederea îmbunătățirii activității la nivelul organizației.**

Bibliografie:

1. Iacob, C., *Sistemul informațional contabil la nivelul firmei*, Editura Tribuna Economică, București, 2000.
2. Brânzan, A., coordonator, *Contabilitatea financiară*, Editura Fundației „România de Mâine”, București, 1999.
3. Oprea, D., *Analiza și proiectarea sistemelor informaționale economice*, Editura Polirom, Iași, 1999.
4. Noyelle, D., Westercame, G., *Cele trei componente ale unui sistem informațional*, Informatique et gestion, Franța, nr. 30/1974.
5. Reix, R., *Les systèmes d'information*, Encyclopédie du management, Editions Vuibert, Paris, 1992.
6. Esnault, B., Hoarau, C., *Comparabilité financière*, Presses Universitaires de France, Paris, 1994, p. 11, operă citată de Deaconu, A., în *Bilanțul contabil al agenților economice*, Modele de analiză, Editura Intelcredo, Deva, 1999.
7. Mătiș, D., ș.a., *Bazele contabilității pentru viitorii economiști*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2005.
8. Pop, A., *Contabilitate comparată și aprofundată*, Editura Intelcredo, Deva, 1996.
9. Ștefănescu, A., *Performanța financiară a întreprinderii între realitate și creativitate*, Editura Economică, București, 2005.
10. Pânteă, I. P., *Bilanțul contabil*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1987.
11. Oprean, I., *Întocmirea și auditarea bilanțului contabil*, Editura Intelcredo, Deva, 1997, p. 80-82; și Pânteă, I. P., și colectiv, *Bilanțul contabil*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1987.
12. Lezeu, D., N., *Analiza situațiilor financiare ale întreprinderii*, Editura Economică, București, 2004.
13. Voica, V., și colectiv, *Organizarea și conducerea contabilității întreprinderilor industriale*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1975, po. 347, operă citată de Dănescu, T., în *Conturile anuale*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2000.

IMPORTANȚA CONTABILITĂȚII CA SURSĂ DE INFORMAȚII

Prof. univ. dr. Emilia Vasile, Rector Universitatea „Athenaeum”, București
Drd. Ion Croitoru, Universitatea „Athenaeum”, București

Bookkeeping is the most important component of the economic information system as most of the decisions rely on the information it provides.

By its own system of concepts, procedures and instruments, bookkeeping provides permanent relevant, intelligible, reliable and comparable financial information on the structures of the organization.

The main purpose of bookkeeping is to provide the necessary financial information on the economic entity for its decision makers to help them plan and control the activities, for the third parties that can hold a particular interest in it and for the state and law institutions, which can use the information to adopt economic policies.

1. Rolul organizarea activității financiar-contabile

Derularea activităților economice în cadrul unei organizații impune existența unei *funcții financiar-contabile*, prin intermediul căreia se consemnează, într-o anumită ordine, pe baza unor principii stabilite, operațiile și activitățile economice desfășurate și se realizează măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea economică a unei organizații. Aceasta reflectă operațiunile patrimoniale și furnizează informații, care sunt utilizate atât de managementul organizației pentru luarea deciziilor manageriale, cât și de o serie de utilizatori, în funcție de interese.

Activitatea financiar-contabilă este împărțită în *contabilitatea financiară*, care are drept obiect înregistrarea operațiilor ce afectează patrimoniul unității și prezintă situația financiară, poziția financiară și a rezultatelor financiare obținute din activitățile desfășurate la anumite momente și *contabilitatea de gestiune*, care asigură calcularea costurilor, stabilirea rezultatelor și a rentabilității serviciilor și lucrărilor realizate, întocmirea bugetelor pe feluri de activități, urmărirea și controlul acestora în vederea cunoașterii rezultatelor și furnizarea informațiilor necesare în procesul decizional.

Contabilitatea organizată în partidă dublă asigură evidența mișcărilor și transformărilor produse în structura patrimoniului, permite stabilirea situației patrimoniale la momentele dorite și, implicit, a rezultatelor financiare.

Operațiunile economico-financiare se consemnează în documente justificative, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Documentul contabil utilizat pentru verificarea exactității înregistrărilor contabile și controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și cea analitică îl reprezintă bilanțul de verificare, iar cele care prezintă situația patrimonială sunt situațiile financiare, care reflectă imaginea fidelă și clară a activelor, datoriilor, poziției financiare, a performanței financiare și a rezultatului patrimonial.

Importanța organizării contabilității crește în condițiile în care informațiile pe care le furnizează sunt utile managementului în procesul de luare a deciziilor necesare îmbunătățirii eficacității și eficienței activităților și, în același timp, permit utilizatorilor să obțină o imagine de ansamblu a organizației.

2. Importanța informației furnizate de contabilitate

Informația furnizată de contabilitate este utilă în cazul în care managementul o folosește pentru a înțelege realitatea economică a organizației și de calitate atunci când pe baza ei iau decizii adecvate.

Valoarea unei informații financiar-contabile este analizată în funcție de scopul pentru care este utilizată și de utilizatorul acesteia. O informație contabilă are valoare, dacă sprijină utilizatorii în obținerea rezultatelor scontate în urma procesului de luare a deciziilor.

Informațiile furnizate de contabilitate stau la baza deciziilor curente operative sau strategice, inclusiv cu privire la dezvoltarea investițională, acuratețea și relevanța acestora fiind influențată în mod direct sau indirect de atingerea unui obiectiv sau a unor ținte propuse.

Principale componente ale managementului legate de activitatea financiară sunt:

- a) *pilotajul activităților*, este vital pentru atingerea obiectivelor, deoarece orice acțiune se poate analiza din punct de vedere al costurilor;
- b) *planificarea bugetară*, determină creșterea eficienței utilizării resurselor financiare disponibile. O bună execuție bugetară presupune eficientizarea colectării veniturilor corelată cu urmărirea atentă a cheltuielilor;
- c) *stabilirea unui sistem de indicatori de performanță* face posibilă evaluarea consumului de resurse în raport cu rezultatele obținute și compararea acestora cu nivelurile stabilite;

- d) *evaluarea performanțelor*, orice organizație utilizează o funcție de control intern pentru evaluarea calității și realității informațiilor furnizate de contabilitate, cu rol în identificarea disfuncțiilor din activitatea financiar-contabilă și de a formula recomandări pentru îmbunătățirea acestora.
- e) *informatizarea*, presupune că instrumentele informatice pot contribui la ameliorarea calității managementului, inclusiv a managementului financiar.

Limitele creșterii eficienței informației furnizate de contabilitate sunt determinate de forma și gradul de transparență al documentelor contabile, de abilitatea și rapiditatea cu care potențialii utilizatori evoluează în domeniul contabil. Acestea pot fi depășite în condițiile în care atât cel care elaborează informația, cât și cel care o utilizează își armonizează necesitățile și posibilitățile concrete de acțiune.

De asemenea, implementarea unui sistem de management al riscurilor eficient cu privire la activitățile financiar-contabile limitează erorile, fraudă, pierderile și activitățile neeconomice și contribuie la creșterea performanței activităților și a performanței pe ansamblu la nivelul organizației.

3. Valoarea informației furnizate de contabilitate

Informația contabilă produsă în cadrul unei organizații se clasifică în *informație contabilă financiară*, care este destinată utilizatorilor externi și este reprezentată de situațiile financiare și *informație contabilă de gestiune*, care este destinată utilizatorilor interni și cuprinde date referitoare la costurile realizate pentru realizarea activităților autorizate.

Informația furnizată de contabilitate îndeplinește unele caracteristici, care îi determină utilitatea, respectiv: inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea și comparabilitatea.

- a) *Inteligibilitatea informației financiar-contabile*, reprezintă o calitate esențială și presupune că aceasta este ușor de înțeles de către utilizatori. În acest scop, se presupune că utilizatorii dispun de cunoștințe suficiente privind activitățile economice, de noțiuni de contabilitate și au dorința de a studia informațiile prezentate, cu atenția cuvenită.
- b) *Relevanța*, pentru a fi utile informațiile trebuie să fie relevante pentru luarea deciziilor de către utilizatori, ele trebuie să faciliteze evaluarea evenimentelor trecute, prezente sau viitoare, confirmând realitatea sau corectând erorile.
- c) *Credibilitatea*, pentru a fi utilă, informația trebuie să fie credibilă, respectiv să nu conțină erori sau elemente care să conducă la interpretări eronate, să nu fie părtinitoare, iar utilizatorii să aibă încredere în aceasta. Informațiile financiare prezintă, totuși, un anumit risc de credibilitate. Pentru a minimaliza riscul cu privire la credibilitatea informației, se urmărește ca operațiile și evenimentele descrise de informația contabilă să fie în concordanță cu realitatea economică.
- d) *Comparabilitatea*, presupune ca informația să fie comparabilă în timp, astfel, încât, pe baza ei, să se poată identifica tendințele și performanțele organizației. Informațiile financiar-contabile, în general, cunosc o schimbare a sferei de interes în condițiile unor schimbări politice sau economice relevante. Elaborarea unor decizii economice corecte, în concordanță cu realitatea și care să contribuie la realizarea și îmbunătățirea activităților, este dependentă de calitatea și cantitatea informațiilor contabile furnizate.

Informațiile furnizate de contabilitate constituie „*materia primă*” în luarea tuturor deciziilor manageriale. În același timp, utilizatorii informației contabile acționează, operează și iau decizii în mod constant, utilizând și înțelegând informațiile furnizate de contabilitate.

4. Informațiile furnizate de contabilitate și utilizatorii acestora

Relațiile unei organizații cu mediul în care aceasta își desfășoară activitatea generează nevoia de informații. Contabilitatea, ca sursă de informații oferite utilizatorilor, presupune un proces complex desfășurat în mod organizat, care integrează persoane, proceduri și tehnologie informațională.

În acest sens, sistemul financiar-contabil presupune organizarea și desfășurarea de activități cu privire la colectarea și stocarea datelor referitoare la operațiunile derulate de entitate, prelucrarea acestora și obținerea de informații utile pentru planificarea și realizarea activităților organizației, precum și furnizarea unor modalități de control adecvate pentru asigurarea integrității patrimoniale.

Relația dintre organizație și utilizatorii de informații se poate prezenta astfel:

- a. *Managerii*, în calitate de principali utilizatori interni, au nevoie de informații financiar-contabile, precum și de informații referitoare la evoluția fenomenelor economice din cadrul entității pentru realizarea obligațiilor legale, pentru a coordona personalul din subordine, a pregăti deciziile și desfășura activitățile în condiții de eficiență și eficacitate. Astfel, ei au nevoie de instrumente de gestiune a activităților, care să se bazeze atât pe date tehnice sau cantitative, cât, mai ales, pe date valorice sau calitative prin care să măsoare performanța. În procesul managerial, este nevoie nu numai de informații furnizate atât de contabilitatea financiară, cât și de contabilitatea de gestiune. Informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune au început să prezinte o importanță mai mare în raport cu cele oferite de contabilitatea financiară, deoarece, în timp ce contabilitatea financiară pune la dispoziție informații despre activitatea trecută, contabilitatea de gestiune, reprezintă un sistem prin care se calculează și analizează valoarea fluxurilor interne din entitate și constituie baza pentru luarea deciziilor.
- b. *Salariații*, sunt interesați de informațiile furnizate de contabilitate pentru a aprecia dezvoltarea în viitor a entității, garanția locurilor de muncă și a salariilor și diversele oportunități și avantaje personale de care pot beneficia. Angajații sunt interesați de acele informații care să le permită cunoașterea criteriilor și direcțiilor de dezvoltare ale entității și posibilitățile de creșteri salariale, pentru a-și orienta activitatea lor viitoare.
- c. *Creditorii, instituțiile financiare și alți furnizori de resurse financiare*, cuprind persoanele fizice sau juridice care furnizează sursele de finanțare a entității, fiind preocupați de capacitatea de plată viitoare a organizației.
- d. *Cetățenii*, în general, sunt, pe de o parte, furnizorii involuntari de resurse, iar pe de altă parte, beneficiarii bunurilor și serviciilor furnizate de organizație.
- e. *Organismele de control extern*, realizează controlul conturilor și al gestiunii economico-financiare și al respectării obligațiilor fiscale.
- f. *Organele statale și alte autorități publice*, administrația publică este interesată de cunoașterea situației organizației pentru adoptarea politicilor economice și pentru a preîntâmpina apariția dezechilibrelor economice sau sociale la nivelul comunității respective, datorate unor blocaje în funcționarea activităților organizației.
- g. *Alți utilizatori* reprezintă grupurile sau persoanele care au anumite interese în cadrul organizației sau sunt preocupați de contribuția entității la dezvoltarea economiei locale.

Furnizarea informațiilor produse de contabilitatea organizației referitoare la poziția financiară, performanța și modificarea poziției financiare prezintă importanță pentru o gamă largă de utilizatori în luarea deciziilor, fiecare având un alt interes.

În funcție de interesul utilizatorilor, managementul organizației stabilește în ce condiții va furniza informațiile produse de contabilitate, având în vedere, pe de o parte, faptul că o parte din aceste informații sunt prevăzute a fi făcute publice prin cadrul normativ, de exemplu, situațiile financiare periodice și anuale, iar pe de altă parte, pot exista informații solicitate de anumiți utilizatori, care nu sunt cuprinse în conținutul acestor situații financiare.

Concluzii

Activitățile financiar-contabile reprezintă un set de procese logice prin care se înregistrează, clasifică și sintetizează evenimentele economice desfășurate în cadrul organizației, în scopul furnizării unor informații financiare adecvate pentru procesul decizional.

Prin organizarea și asigurarea unei contabilități adecvate a proceselor desfășurate și reflectarea în cadrul acesteia a tuturor operațiunilor patrimoniale în conformitate cu prevederile legale, contractuale și buna practică în domeniu, se urmărește obținerea unor informații pertinente și fiabile care să garanteze integritatea patrimonială și să ajute în procesul decizional.

Activitatea financiar-contabilă reprezintă sursa principală de informații pentru managementul unei organizații, fapt pentru care respectarea procedurilor, regulilor și reglementărilor financiare și contabile specifice este necesar să fie respectate și aplicate.

Resursele consumate la nivelul organizației sunt individualizate, avizate și aprobate și apoi transmise compartimentului financiar-contabil, unde sunt evaluate, analizate și prelucrate. Prelucrarea presupune înregistrarea lor în evidența patrimonială a organizației, stingerea tuturor obligațiilor și drepturilor care au luat naștere ca urmare a realizării acestor activități economice și reflectarea întregului proces în situațiile financiare, care reprezintă imaginea fidelă, patrimonială a organizației și sursa principală de informații pentru diverșii utilizatorii interni și externi.

Scopul organizării și conducerii contabilității, la nivelul organizației, constă în analiza posibilităților de gestionare mai eficientă a resurselor și în obținerea unui nivel cât mai bun de performanță, precum și de a oferi informații pertinente, fiabile și reale. Pentru aceasta, contabilitatea trebuie să respecte reglementările și cerințele strategiei stabilite, să opereze în concordanță cu „buna practică” în domeniu și să urmărească gradul în care rezultatele așteptate și stabilite sunt atinse.

Bibliografie:

1. Androniceanu A., *Management public internațional*, Editura Universitară, București, 2010.
2. Budigan D., Georgescu I., Bergheci I., Bețianu I., *Contabilitatea de gestiune*, Editura CECCAR, București, 2007.
3. Drucker P., *Eficiența factorului decizional*, București, Editura Destin, 2001.
4. Feleagă N., Ionescu I., *Tratat de contabilitate*, Editura Economică, București, 1998.
5. Ion Manea, *Contabilitatea instituțiilor publice*, SNSPA, 2010.
6. Iacob C., Ionescu I., Gogâră D., *Contabilitate și gestiune conformă cu practica internațională*, Editura Universitaria, Craiova, 2007.
7. Malciu L., *Cererea și oferta de informații contabile*, Editura Economică, București, 1998.
8. Munteanu Victor, Țânță Alice Emilia, Lungu Ionuț Cosmin – *Bazele contabilității*, Ediția a II-a revăzută și adăugită, Editura Pro Universitaria, 2006, București.
9. Niculescu Maria, *Diagnostic financiar*, vol. II, Editura Economică, București, 2005
10. Paraschivescu M. D., Păvăloaia W., *Contabilitate economico-socială*, Editura Tehnopress, 1999.

FACTORII GENERATORI DE DIFERENȚE ÎN RAPORTAREA FINANCIARĂ LA NIVEL INTERNAȚIONAL

*Prof. univ. dr. Neculai Tabără
Drd. Alina Rusu,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, România*

The accounting system of each country is affected by different influential factors. As there is a very small possibility that influential factors of two countries will be equal, they can also be considered as generators of national specificities. The level of differences of each influential factor

between countries implicates the intensity of accounting differences at the international level. Our paper aims to identify and describe the main factors generating differences in the accounting systems of the countries worldwide. As technical research, we use the procedure of reviewing the literature. Our conclusion is that the existence of a significant number of accounting referential in the world is an obstacle to efficiency of the internationalization of economic and financial relations.

Limbajul economic al fiecărui popor s-a conturat și a evoluat în paralel cu dezvoltarea acestuia. El corespunde nevoilor unui grup de persoane, fiind, ca și limbajul obișnuit, conectat la o serie de trăsături specifice unei culturi. Ca instrument esențial de comunicare financiară, contabilitatea diferă de la un stat la altul prin conținutul și modalitățile sale de aplicare (Feleagă, 1999, p. 15). Standardele de contabilitate ale fiecărei națiuni sunt rezultatul interacțiunii dintre factorii economici, istorici, instituționali și culturali, ce au influențat gradul de dezvoltare al contabilității naționale și care justifică diversitatea sistemelor contabile la nivel internațional. De regulă, națiunile au o istorie, un sistem politic și valori diferite, de aceea și gradele de dezvoltare a contabilității lor financiare sunt diferite (Nobes et al., 1997, p. 42). Nu există două state care să aibă aceleași norme contabile. Prin urmare, contabilitatea furnizează informații pentru luarea deciziilor într-un mediu economic *unic*, propriu fiecărei țări. Reglementările contabile naționale, au drept scop asigurarea comparabilității situațiilor financiare ale diferitelor întreprinderi, ele aplicându-se tuturor agenților economici dintr-o țară. Limbajul contabil elaborat la nivel național este adaptat unor obiective locale, în funcție de utilizatorii informațiilor conținute în situațiile financiare.

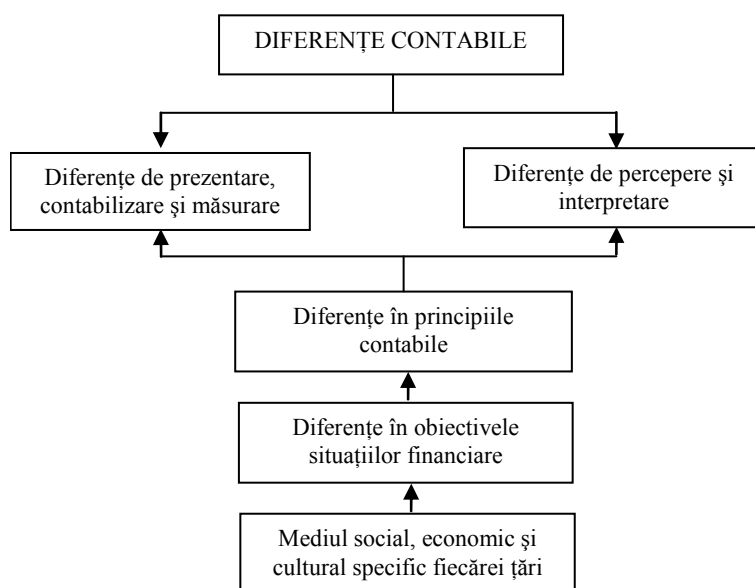
MATERIAL ȘI METODĂ

Această lucrare își propune să identifice și să descrie principalii factori generatori de diferențe în raportarea financiară internațională. În acest scop, am analizat diferite clasificări ale acestora și am încercat să sintetizăm interdependențele dintre ei sub forma unei scheme. Metodologia de cercetare utilizată pentru elaborarea articolului vizează exclusiv metode de tip calitativ. Documentarea (revederea literaturii de specialitate) și analiza comparativă sunt completate, în abordarea noastră, prin recursul la examinarea critică și raționamentele de tip inductiv și deductiv. În același timp, pentru a ilustra diferite aspecte studiate, am recurs la reprezentarea lor, într-o manieră personală, sub formă grafică.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Pe plan regional și chiar mondial, au coexistat mai multe **culturi contabile**, două dintre ele fiind deosebit de influente, și anume: cultura contabilă și sistemul contabil vest-european, denumit și continental, ai căror promotori sunt Franța și Germania, respectiv cultura contabilă și sistemul contabil anglo-saxon, ai căror inițiatori sunt Anglia și SUA. De asemenea, în cadrul celor două culturi, există o diversitate de reglementări contabile naționale.

În condițiile în care utilizatorii informațiilor sunt exclusiv **din interiorul țării**, normele contabile naționale sunt în măsură să asigure comparabilitatea informațiilor la nivel de întreprinderi, ramură, economie. Când, însă, sfera de interes se lărgeste, înglobând și utilizatori **din afara granițelor țării**, atunci acționarii și investitorii potențiali ar trebui să fie în măsură să facă analize și comparații între societăți din țări diferite, care să permită adoptarea unor decizii optime de investiții.



Sursa: (Walton et. al., 2003, p. 2)

Figura 1. Originea diferențelor contabile

Aspectele care conduc la existența discrepanțelor dintre sistemele contabile pot fi (Walton et. al., 2003: pp. 1-34): particularitățile sociale, economice și culturale ale unei țări, obiectivele vizate de raportarea financiară, principiile contabile utilizate. Astfel, diferențele contabile pot fi localizate fie la nivelul **emitentului** (diferențe în prezentare, contabilizare și măsurare), fie la nivelul **receptorului** (diferențe în percepere și interpretare) (figura 1).

Diferențele dintre normele contabile ale statelor au explicații foarte diverse. Astfel, conform lui (Flower, 2002), acestea se situează pe patru direcții:

- organizarea și funcționarea statului: sistemul politic, sistemul juridic, sistemul fiscal și reglementările referitoare la dividende;
- sursele de finanțare a afacerilor: finanțarea directă, finanțarea pe piețele de capital;
- organizarea și influența profesiei contabile;
- factori diverși, precum: alte părți interesate, influența teoreticienilor contabilității, inflația, colonialismul, accidente istorice.

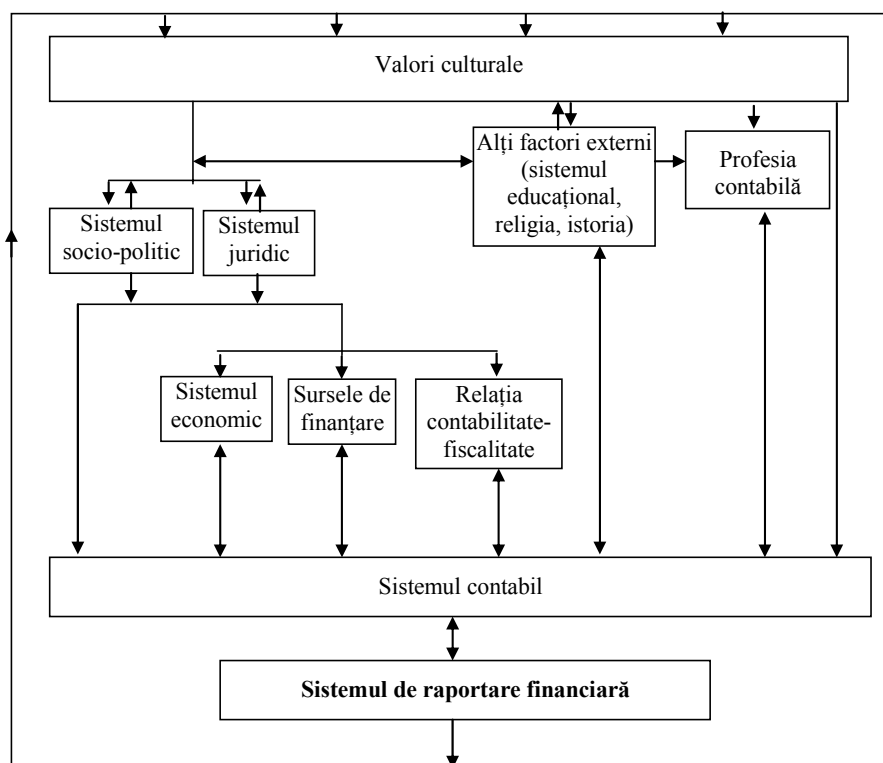
(Saudagaran, 2004: pp. 3-7) prezintă zece factori de influență, menționând că lista lui nu este exhaustivă și că diferențele dintre sistemele contabile, la nivel internațional, depind și de intensitatea diferențelor dintre acești factori. În opinia lui, următoarele elemente pot afecta dezvoltarea contabilității într-o țară: tipul pieței de capital, sistemul de raportare financiară, tipul entităților economice, sistemul juridic, gradul de aplicare a legilor, nivelul inflației, relațiile economice și politice cu alte țări, existența unui cadru conceptual, calitatea educației în domeniul contabil.

Alți specialiști în domeniu identifică cinci factori de mediu semnificativi care acționează conjunct asupra valorilor culturale și influențează sistemul contabil al fiecărei țări (Iqbal, 2002: pp. 190-236): sistemul economic, mediul socio-politic, sistemul juridic, sistemul educațional, religia. Sistemul economic, politic și cel legal sunt interdependente și pot fi influențate de educație și de religie. Măsura în care aceasta din urmă își pune amprenta asupra mediului socio-economic și politic diferă de la o țară la alta (spre exemplu, în țările musulmane, religia este cel mai semnificativ determinant al mediului economic).

(Nobes and Parker, 2008: pp. 16-33) – pe de altă parte – identifică șase factori care pot conduce la diferențieri ale sistemelor contabile naționale, și anume: mediul extern și cultura, sistemul juridic, sursele de finanțare, fiscalitatea, alte influențe externe, profesia contabilă.

O altă clasificare a factorilor de influență – după (Choi and Meek, 2005: pp. 49-54) – poate include: sursele de finanțare, sistemul juridic, relația dintre contabilitate și fiscalitate, limitele economico-politice, inflația, nivelul dezvoltării economice, nivelul dezvoltării educației, cultura.

În concluzie, apreciem că factorii care pot cauza diferențe la nivel internațional, între normele și practicile contabile sunt: *valorile culturale, sistemul socio-politic, sistemul juridic, sursele de finanțare, sistemul economic, relația contabilitate-fiscalitate, alți factori externi (istoria, religia, sistemul educațional), profesia contabilă*. Relațiile dintre aceștia sunt ilustrate în figura 2.



Sursa: prelucrare proprie

Figura 2. Factorii generatori de diferențe în raportarea financiară la nivel internațional

Valorile culturale influențează și sunt influențate, la rândul lor, de sistemul socio-politic, sistemul juridic și alți factori externi. De asemenea, sistemele socio-politic și juridic influențează sistemul economic, sursele de finanțare, relația contabilitate-fiscalitate. La rândul lor, toți cei opt factori menționați au impact direct asupra sistemului contabil și, implicit, asupra sistemului de raportare financiară. De asemenea, informațiile furnizate de contabilitate influențează valorile culturale și, prin intermediul acestora, pe toți ceilalți factori.

În continuare, vom prezenta, pe scurt, câteva detalii referitoare la modul în care fiecare dintre cei opt factori menționați influențează sistemul contabil și respectiv sistemul de raportare financiară.

Valorile culturale. În mod cert, contabilitatea este influențată de mediul extern, inclusiv de cultura țării în care ea operează. (Hofstede, 1987) a pus bazele unui model care separă grupurile de indivizi pe baza unor seturi de valori culturale, sociale și instituționale. El a identificat și definit următoarele patru dimensiuni de bază ale culturii: individualism versus colectivism, distanță ierarhică mare sau mică, grad redus sau ridicat de evitare a incertitudinii, masculinitate versus feminitate. (Gray, 1988) aplică aceste caracteristici culturale pentru a explica diferențele internaționale din comportamentul contabililor și, implicit, din natura

practicilor contabile. El a dezvoltat următoarele perechi antonimice de „valori contabile”: influența profesiei versus control statutar; uniformitate versus flexibilitate; conservatorism versus optimism; discreție versus transparență. Primele două perechi se referă la autoritate și aplicare. Aici Gray vede un contrast clar între cultura anglo-saxonă, pe de o parte, și culturile asiatice, pe de altă parte. Ultimele două au în vedere evaluarea și publicarea informațiilor. Gray pune în opoziție culturile anglo-saxonă și germană.

Sistemul socio-politic. Doctrina politică și obiectivele sale influențează politica economică a unei țări, conducând la dihotomii de tipul economie centralizată – economie de piață sau proprietate publică – proprietate privată (Tabără et al., 2009, p. 59).

Între stabilitatea politică și cea economică dintr-o țară, există o relație de interdependență evidentă. Instabilitatea celei dintâi reprezintă o barieră majoră în calea investitorilor străini. În opinia noastră, o condiție imperioasă pentru crearea și îmbunătățirea unui sistem contabil solid o reprezintă stabilitatea politică și, implicit, cea economică și legislativă. Avem în vedere caracterul normelor din domeniul economico-financiar, care, printr-o modificare continuă, influențează în mod negativ mediul de afaceri. Modernizarea contabilității nu poate avea loc în condiții de birocrăție, corupție sau de instabilitate politică.

Sistemul juridic. La nivel mondial, se remarcă două mari sisteme de drept: romano-german (code law) și anglo-saxon (drept cutumiar sau common law). În cazul țărilor care aparțin de sistemul de drept romano-german, standardele contabile reprezintă un contract social, rezultatul unui compromis între diferite părți implicate. Flexibilitatea și adaptabilitatea normelor contabile este extrem de redusă, iar schimbările de reglementare nu pot să apară decât în cazuri rare, în condițiile reinterpretării principiilor fundamentale, ca urmare a jurisprudenței sau în cazul modificării codului civil sau a celui comercial. În schimb, din punct de vedere contabil, țările în care există un *sistem de drept cutumiar* se bazează mai mult pe o auto-reglementare realizată prin actul normalizator al profesiei contabile liberale. De regulă, normele contabile naționale sunt consecința diferitelor evenimente sau circumstanțe ce apar în anumite momente și care trebuie legiferate.

Sursele de finanțare. Structura resurselor de finanțare-refinanțare diferă de la o țară la alta în funcție de actorii implicați preponderent în acest proces, ceea ce va conduce la orientări diferite ale tendințelor de informare financiar-contabilă.

Sistemul economic. Nivelul de dezvoltare economică și de tehnologizare a economiei determină, în mod proporțional, gradul de complexitate a sistemului contabil al acelei țări.

Relația contabilitate-fiscalitate. Legătura dintre contabilitate și fiscalitate poate fi considerată relevantă pentru raportarea financiară, dacă se ia în considerare gradul în care reglementările fiscale influențează evaluările din contabilitate. În țările unde reglementările fiscale sunt independente de reglementările contabile (SUA, Marea Britanie, Olanda), atenția normalizatorului este îndreptată spre satisfacerea nevoilor informaționale ale investitorilor de capital. Determinarea rezultatului fiscal rezultă din aplicarea unor reguli specifice, independente de cele utilizate în contabilitate. În țările Europei continentale (Franța, Italia, Austria, Germania), fiscalitatea exercită o influență importantă asupra contabilității și a regulilor de evaluare și de măsurare, existând o dependență între cele două. Din acest motiv, întreprinderile tind să-și subvalueze profitul, în scopul minimizării impozitului aferent, crescând amortizările și provizioanele înregistrate în contabilitate.

Alți factori externi, cum ar fi religia, sistemul educațional, istoria, influențează, de asemenea, într-o mai mică sau mai mare măsură, sistemul contabil al unei țări.

Profesia contabilă, prin prisma importanței și a competenței adepților săi, este influențată și influențează totalitatea factorilor menționați anterior.

ÎN LOC DE CONCLUZII

În concluzie, cei opt factori enumerați anterior, fiecare în parte și toți laolaltă, determină existența unor diferențe, mai mari sau mai mici, între sistemele de raportare financiară pe plan

internațional. Existența unui număr semnificativ de referențiale contabile pe plan mondial constituie un obstacol în calea eficienței procesului de internaționalizare a relațiilor economice și financiare. Așa cum am precizat anterior, contabilitatea poartă amprenta mediului cultural în care s-a dezvoltat. Din acest motiv, apar interpretări diferite ale aceluiași eveniment sau tranzacție. În mod evident, în aceste condiții, comunicarea financiară internațională are de suferit.

Mulțumiri: Această lucrare a fost susținută de Fondul Social European în România, sub responsabilitatea Autorității de Management pentru Programul Operațional Sectorial pentru Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013 [grant POSDRU/88/1.5/S/47646].

Bibliografie:

1. Choi F., Meek G. (2005). *International Accounting*, 5th edition, Pearson – Prentice Hall, New Jersey.
2. Feleagă N., (1999). *Sisteme contabile comparate. Contabilitățile anglo-saxone*, ediția a II-a, Editura Economică, București.
3. Flower J. (2002). *Global Financial Reporting*, Palgrave, New York.
4. Gray S.J., (1988). *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally*, Abacus, Vol. 24, No. 1.
5. Iqbal Z. (2002). *International Accounting. A Global Perspective*, 2nd edition, South – Western Thompson Learning, Cincinnati, Ohio.
6. Nobes C., Parker R. (2008). *Comparative International Accounting*, 10th edition, Prentice Hall – Financial Times, London, Anglia.
7. Nobes C., Mueller G., Gernon H., Meek G., (1997). *Accounting – an International Perspective*, 4th edition, Richard D. Irwin Inc, Chicago.
8. Hofstede G., (1987). *Relativité culturelle des pratiques et théories de l'organisation*, Revue Française de Gestion, septembre-octobre 1987.
9. Saudagaran S.M., (2004). *International Accounting: A User Perspective*, Thomson South – Western, Australia.
10. Tabără N., Horomnea E., Mircea C.M. (2009). *Contabilitate internațională*, Editura TipoMoldova, Iași.
11. Walton P., Haller A., Raffournier B. (2003). *International Accounting*, 2nd edition, Thomson Learning, London.

POZIȚIONAREA CONTABILITĂȚII REPUBLICII MOLDOVA ÎN UNIVERSUL ȘTIINȚIFIC

*Conf. univ. dr. Liliana Lazari, ASEM
Lect. univ. Liliana Țurcanu, ASEM*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Bibliografie:

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

CONTROVERSE PRIVIND EVALUAREA: COST ISTORIC VERSUS VALOARE JUSTĂ

*Conf. univ. dr. Liliana Lazari, ASEM
Lect. univ. Liliana Țurcanu, ASEM*

The valuation of assets and liabilities is a topic of interest both for professional accountants and accounting information users. Evaluation model for drawing up financial statements may significantly influence the quality of accounting information and financial statements published. The core problem of all the times was the designing of an evaluation model, that will satisfy the needs of users. However, neither theorists, nor practitioners have reached a satisfactory result for the problem of accounting assessment. The problematic aspects are examined in the given article.

Evaluarea activelor și datoriilor bilanțiere este un subiect de interes atât pentru profesioniștii contabili, cât și pentru utilizatorii informației contabile. Modelul de evaluare ales pentru întocmirea situațiilor financiare poate influența semnificativ calitatea informației contabile furnizate și valoarea situațiilor financiare publicate.

De-a lungul timpului, au existat numeroase dezbateri privind alegerea unui model de evaluare potrivit, care să satisfacă, în mod optim, nevoile utilizatorilor de situații financiare. Cu toate acestea, nici teoreticienii, nici practicienii nu au ajuns la un rezultat satisfăcător în rezolvarea problemei evaluării contabile. Literatura de specialitate menționează atât avantaje, cât și dezavantaje pentru principalele modele de evaluare – *la costuri istorice și la valoarea justă*. În procesul evaluării, apar probleme privind gradul de obiectivitate al procesului de evaluare, credibilitatea și relevanța informației contabile oferite, atitudinea de conservatorism sau de optimism a profesionistului contabil în evaluare, primatul bilanțului sau, din contra, al raportului de profit și pierdere. Aceste aspecte sunt analizate în cele ce urmează, prin prezentarea echilibrată atât a avantajelor, cât și a dezavantajelor celor două modele de evaluare (la costuri istorice și la valoarea justă), din perspectiva controverselor mai sus menționate.

Realizarea unei evaluări corecte nu constituie însă o problemă simplă din mai multe considerente:

- în mod obiectiv, procesul de generalizare a datelor reflectate de contabilitate înseamnă un proces de abstractizare, care, în sine, implică îndepărtarea de realitate în mai mare sau mai mică măsură. Deci, oricât de bine intenționat ar fi cel care face evaluarea, aceasta va cuprinde o doză mai mare sau mai mică de relativism. Situațiile financiare vor realiza incontestabil o realitate, dar o realitate aproximativă;
- tendințele inflaționiste și deprecierea monetară constituie un alt motiv pentru care evaluarea bilanțieră devine o problemă dificilă în condițiile actuale;
- progresul tehnic care se realizează într-un ritm deosebit de accelerat în condițiile revoluției tehnico-științifice contemporane, de asemenea, afectează modul de evaluare a posturilor de bilanț, creând probleme extrem de dificile în legătură cu calcularea amortismentelor.

Anterior, când noțiuni ca „inflația” și „evoluția puterii de cumpărare” erau ignorate, obiectivul principal al contabilității era acela de stabilire a costului inițial (istoric). S-a constatat că costul istoric este „învechit” și nu putea să mai redea valoarea corectă, justă pentru perioadele posterioare înregistrării.

Trecerea de la o contabilitate bazată pe costuri istorice la una bazată pe valori juste a fost catalogată ca fiind o revoluție conceptuală în contabilitate. Obiectivul contabilității bazate pe valoarea justă este de a reflecta valorile de piață în situațiile financiare și modificările acestora în situația consolidată a rezultatelor obținute de entitate. Acest rol pune deja numeroase probleme practice, deoarece estimarea valorii juste să rămână un proces subiectiv, mai ales că

aceasta trebuie făcută și în lipsa existenței unei piețe, ceea ce implică multe raționamente profesionale și posibilitatea manipulării de cel care o estimează.

Printre factorii care au dus la apariția valorii juste, putem enumera:

- a. Dezvoltarea piețelor de capital;
- b. Necesitatea unei contabilități armonizate la scară mondială;
- c. Inflația.

Conceptul de valoare justă a suscitat dezbateri vii în ceea ce privește contabilitatea contemporană ca teorie și practică. La început, s-a folosit legătura cu activele financiare. Astăzi, este sesizată tendința ca acest concept să se extindă la mult mai multe dintre sau chiar la ansamblul activelor, datoriilor și capitalului propriu ale entității.

Extinderea ariei de cuprindere a valorii juste a fost favorizată de dezvoltarea piețelor de capital și de îmbunătățirea modalităților de prelucrare a informațiilor. Astfel, valoarea justă, ca și bază de evaluare, are cei mai mulți susținători îndeosebi în țările cu economia axată pe piața de capital.

Termenul de *valoare justă* este traducerea expresiei anglo saxone „fair value”, care, din punct de vedere literar, corespunde „valorii sincere” sau “valorii loiale”.

Din punct de vedere conceptual, valoarea justă reprezintă:

- Valoarea venală – prețul pe care un bun ar putea fi schimbat în cadrul unei tranzacții echilibrate;
- Suma pentru care un activ ar putea fi schimbat într-o tranzacție echilibrată, între părțile informate și determinate, altfel decât într-o vânzare forțată de lichidare;
- Suma la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, de bună voie, între părțile aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv.

Concretizarea practică a valorii juste are loc prin: valoarea de utilitate sau valoarea fluxurilor viitoare, valoarea de piață, valoarea de înlocuire, valoarea netă contabilă.

Astfel, enumerăm **avantajele valorii juste**, care:

1. Permit obținerea unor situații financiare mai fiabile – în contextul celor mai importante caracteristici calitative ale informației contabile și anume: relevanța și fiabilitatea, valoarea justă este instrumentul de măsură cel mai pertinent, mai ales pentru instrumentele financiare, pentru care, în general, se pot obține informații suficient de fiabile. Spre exemplu, „valoarea justă permite un tratament contabil fiabil pentru operațiile de acoperire a riscului valutar”.

2. Oferă o mai mare obiectivitate și neutralitate contabilă – corecțiile care se aduc costului istoric, în special înregistrarea ajustărilor privind deprecierea aferentă activelor, se bazează pe estimări foarte aproximative, subiective, supuse managerului entității. Se afirmă că valoarea justă nu permite excesul de contabilitate creativă din partea managementului.

Normalizatorii americani, la rândul lor, subliniază neutralitatea valorii juste în ceea ce privește instrumentele financiare, astfel, pentru un instrument, aceasta este determinată făcând apel la informații de piață, externe entității, așadar neutre.

3. Permit o mai bună comparabilitate a activelor fungibile, îndeosebi a instrumentelor financiare – acestea sunt transformate în valori actuale, indiferent de data inițială a înregistrării lor în conturi.

4. Permit o viziune „mai economică” asupra activelor și capitalurilor atrase de entitate – astfel, investitorii apreciază, în mod deosebit, conceptul în luarea deciziilor, pentru că el reflectă opinia piețelor și traduce mai bine valoarea actualizată a fluxurilor monetare viitoare. Este deci orientată spre previziune.

5. Oferă o mai bună informare și comparare privind performanțele prezente și viitoare ale entității – în acest context, valorile contabile nu permit întotdeauna compararea performanțelor, în timp ce o valoare a zilei, oferită de piață facilitează comparabilitatea informațiilor. De asemenea, prin intermediul valorii juste, rezultatul ar fi măsurat prin variația

valorii activelor, capitalului propriu și datoriilor, făcându-se distincție între rezultatul din exploatare și rezultatul financiar, economic.

Afirmația se bazează pe generalizarea sistemului de evaluare în valori juste. Noua modalitate de cuantificare a rezultatului ar ameliora exprimarea valorii economice de către contabilitate. Măsura performanței ar fi mai globală, având în vedere că sunt reflectate la rezultatul financiar plusurile sau minusurile latente generate, de exemplu, de instrumentele financiare.

6. Reduce diferența dintre valoarea contabilă și valoarea bursieră, pentru entitățile cotate – acest argument în favoarea valorii juste presupune evaluarea tuturor sau majorității elementelor situațiilor financiare la valoarea justă. În acest mod, se poate determina cu ușurință valoarea entității prin metoda patrimonială. Aceasta face parte din metodologia consacrată de evaluare a afacerii, în care este inclusă și evaluarea bazată pe informațiile pieței de capital.

7. Îmbunătățește controlul managerilor asupra patrimoniului entității – aceasta s-ar putea realiza în condițiile în care situațiile financiare, în integralitatea lor, ar fi evaluate la valori juste. Astfel, managerii ar avea la dispoziție o bază de date prețioasă pentru calculul și controlul unor indicatori prin care se poate spori valoarea pentru acționari. Și chiar mai mult. Astfel de situații financiare ar permite să se observe cât din valoarea acționarială globală provine din capacitatea entității de a obține un randament al activelor superior celui de pe piață, iar pe altă parte, cât se datorează simplei dețineri a activelor.

8. Oferă o coerență a gestiunii active a riscurilor financiare – astfel, băncile, mai ales, pot să-și gestioneze cotidian riscul ratei dobânzii și riscul de schimb valutar.

9. Are un caracter mult mai universal decât costul istoric – acesta din urmă este influențat de particularitățile datorate dreptului contabil și fiscal local.

Criticii valorii juste arată despre conceptul de valoare justă că a fost introdus în practica contabilă fără o reflexie teoretică aprofundată și fără să fie analizate consecințele unei evaluări generale a activelor, capitalului propriu și datoriilor după acest principiu.

Într-adevăr, se constată rețineri din partea multor specialiști din domeniul contabil față de valoarea justă, rețineri care sunt din cauza multiplelor fațete atașate acestui concept.

După altă opinie, utilizarea valorii juste nu conduce neapărat la o nouă contabilitate, altfel spus la o revoluție contabilă, ci este vorba de o revoluție a modelului contabil. În sprijinul acestei rețineri față de importanța valorii juste, se arată că acesta coexistă de câțiva timp alături de costul istoric, în cadrul unui sistem contabil mixt. Diferența constă doar în denumire, având în vedere că, mai înainte, se vehicula termenul de valoare actuală.

Neajunsurile prezentate de valoarea justă, regăsite în literatura de specialitate, sunt:

1. Nu oferă întotdeauna o informație fiabilă – altfel spus, este dificil să se calculeze de către personalul entității fără aportul unui expert în evaluare, mai ales în cazul entităților necotate, pentru care piața de capital nu dă niciun indiciu. Alți autori numesc acest inconvenient aferent valorii juste riscul modelului.

2. Determinarea sa concretă pune numeroase probleme tehnice și financiare – astfel, în cazul în care valoarea de piață nu este la îndemână și se apelează la metode specifice de evaluare, este necesar să se cunoască metodologia evaluării activelor și să se determine anticipările pieței care nu sunt direct observabile. Pe de altă parte, costul de obținere al valorii juste poate fi ridicat.

3. Creează dificultăți în determinarea rezultatului financiar – noile valori ale activelor, capitalului propriu și datoriilor sunt valori potențiale, latente. În plus, valorile de piață (materializarea valorii juste) sunt volatile. Totuși, volatilitatea mai mare a rezultatelor nu este neapărat un aspect negativ, pentru că, în fond, este reflectată realitatea.

4. Nu permite reflectarea valorii activelor intangibile – astfel, unele active de acest fel n-au făcut obiectul înregistrărilor contabile, dar au un aport semnificativ la valoarea globală a afacerii. Exemple în acest sens sunt: calificarea și motivarea personalului, competența managerilor, calitatea de bun platnic al entității.

5. Oferă o viziune pe termen scurt asupra situației financiare a entității – obținerea valorii juste se poate realiza printr-o estimare a performanțelor viitoare ale activelor entității, urmată de o actualizare a fluxurilor de numerar care vor fi generate de aceste elemente. Deși anticipativă, metoda nu reflectă situația financiară pe termen lung, pe termen scurt și mediu. Aceasta pentru că valorile curente obținute prin previziune țin seama de informațiile existente la data estimării, dar circumstanțele avute în vedere se pot modifica, iar odată cu ele și valorile previzionate. Așadar, valorile determinate au o valabilitate pe termen scurt.

6. Influențează modul de raportare și de analiză a unor elemente sau operații supuse evaluărilor bazate pe valoare justă – în cazul instituțiilor de credit, se pune problema influenței evaluării juste asupra rezultatelor și capitalului propriu ale acestor entități. Astfel, poate fi pusă în discuție utilitatea contului de profit și pierdere (respectiv a rezultatelor sale specifice), bazat pe evaluarea instrumentelor la valoarea justă și pe influența mai mult sau mai puțin evidentă a pieței.

7. Avantajează una dintre categoriile de utilizatori ai informației contabile, și anume investitorii – aceasta pentru că oferă, în primul rând, informații privind performanțele bursiere ale entității, or acestea nu-i privesc direct pe ceilalți utilizatori de informații, care ar avea dreptul să primească informații implicite sau explicite specifice lor. Oricum, este dificil ca normele contabile și normalizatorii să reușească să satisfacă interesele tuturor utilizatorilor. Cu toate că își declară deschiderea spre toate grupurile de utilizatori, chiar și IASB privilegiază investitorii, în raport cu cerințele cărora și-a gândit normele.

Ca urmare a argumentelor în defavoarea sa, este puțin probabil ca valoarea justă să se aplice în cadrul unui sistem contabil de sine stătător, cu atât mai mult în condițiile de pierdere a încrederii în piețele de capital, constatate în ultimii ani, amplificate de criza economică globală. Aceasta pentru că valoarea justă este o emanație a pieței de capital. Chiar dacă se iau în discuție avantajele oferite de sistemul valorii juste, care se pun în balanță cu dezavantajele, nu se poate afirma cu certitudine că acesta este superior sistemului costului istoric. Cel din urmă are un avantaj incontestabil – acela de a fi cunoscut și deci stăpânit.

Conținutul normelor contabile actuale confirmă acest lucru prin prevederea unei combinații între valoarea justă și costul istoric ca modalități de evaluare.

Bibliografie:

1. Ristea Mihai „Baza și alternativ în contabilitatea întreprinderii”, Ed. Tribuna Economică, București, 2003.
2. Feleagă Liliana, Feleagă Niculae, „Contabilitate financiară, o abordare europeană și internațională”, vol. 1. Contabilitate financiară fundamentală, Ed. Economica, București, 2007, p.307.
3. Feleagă Liliana, Feleagă Niculae „Contabilitate financiară, o abordare europeană și internațională”, vol. 2. Contabilitate financiară aprofundată, Ed. Economica, București, 2007, p.138.
4. Deaconu Adela, „Valoarea justă. Concept contabil”, Ed. Economica, București, 2009
5. „Analysis of the Current Financial Crisis from an Accounting Point of View” disponibil online la : <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/view/3959>.

METODE DE PREVENIRE A RISCURILOR DIN ACTIVITATEA ECONOMICO-FINANCIARĂ A ENTITĂȚILOR ECONOMICE

*Prof. univ. dr. Mariana Bălan, CS II,
Institutul de Prognoză Economică - Academia Română, Univ. „Atheaneum”-București
Prof. univ. dr. Valentina Vasile, dir. adj.,
Institutul de Economie Națională - Academia Română*

L'observation des critères révélant sur les difficultés des entités économiques pour surmonter la crise économique et financière ont mis en évidence la grande diversité des situations et des exceptions qui surviennent à la fois dans les entreprises en faillite et dans les entreprises viables.

L'information économique, présente dans tous les domaines, représente un élément essentiel du progrès. L'utilisation efficace de l'information économique ne peut être atteinte grâce à un système d'information économique, dans lequel, l'information comptable est une composante fondamentale.

Dans la théorie économique ont été et il ya des préoccupations pour développer des méthodes pour prédire le risque de faillite à partir des taux en corrélation avec l'état de «santé» ou «faiblesse» des entités économiques.

Une des méthodes utilisées pour déterminer et prévoir le risque de faillite d'une entité économique est la fonction Score. Score apparaît comme une fonction linéaire de plusieurs variables (taux) caractérisé par les coefficients moyens, déterminées, le plus souvent, par la méthode des moindres carrés, à partir des observations sur les unités représentatives et groupées dès le début en « non-faillite » et en « faillite ».

La Fonction Score est très sensible à tous les changements marqués de la situation économique de l'entité économique et de tirer un signal d'avertissement réel sur sa situation financière et économique. Aussi, la fonction offre la possibilité de la prédiction de haute qualité.

Le papier présente les résultats obtenus en appliquant cette méthodologie aux petites et moyennes entreprises dans la région de développement Bucarest-Ilfov de la Roumanie. A l'aide de cette méthodologie a été approché le risque de la faillite pour certaines petites et moyennes entreprises, mais aussi ont été identifiés les points fortes et faibles de la gestion financière afin de soutenir des nouvelles stratégies pour maintenir et développer l'entité économique.

Caracteristici generale

Statisticile realizate de diverse organisme internaționale pun în evidență faptul că, în aproape toate țările, IMM-urile au rol important în economie, pe de o parte, reprezentând peste 99% din totalul firmelor, iar pe de altă parte, având ponderi substanțiale în obținerea PIB-ului și furnizarea de locuri de muncă.

Întreprinderile mici și mijlocii îndeplinesc multiple funcții economice, tehnice și sociale, dintre care: i) aduc o contribuție semnificativă la PIB-ul fiecărei țări (22-95%); ii) sunt singurele, care, în ultimii ani, generează noi locuri de muncă; iii) prin evoluția numărului lor, a volumului cifrei de afaceri și a mărimii forței de muncă ocupate, prezintă cel mai ridicat dinamism în condițiile economiei de piață; iv) produsele și serviciile realizate de acestea, sunt, în general, la costuri mai reduse decât cele produse de firmele mari; v) sunt mai flexibile și se adaptează mai ușor la cerințele și schimbările pieței; vi) reprezintă una dintre principalele surse de venituri ale bugetului statului (impozite, TVA etc.)

Totuși, IMM-urile prezintă și “slăbiciuni” congenitale apreciabile, a căror cunoaștere și contracarare este esențială pentru economie și populație. Printre acestea pot fi amintite: i) dispun de o masă mică de resurse incorporabile și de rezerve; ii) un nivelul tehnic mai scăzut, comparativ cu firmele mari; iii) dependența, de regulă, decisivă, a existenței firmei de o singură persoană, întreprinzătorul; iv) insuficiența luare în considerare a intereselor și caracteristicilor sale specifice de către factorii de putere din mediu;

Dar, pentru ca o economie să fie mai „sănătoasă” și mai performantă, are nevoie de o structură echilibrată nu numai sectorial, ci și dimensional, obținându-se efecte de sinergie superioare.

În România, la nivelul anului 2011¹, numărul total de firme (cu până la 250 de angajați) era de 404.526.

Ponderea cea mai mare a IMM-urilor s-a înregistrat în București (19%), urmat la distanță de Cluj cu (4,30%) și Constanța cu 4,11).

În totalul național al celor 404.526 de firme, regiunea București-Ilfov deține 27% din firmele cu cifră de afaceri de peste 2.000.000 mii lei.

Statistica indică o concentrare a efectivului de firme în activitatea comerțului cu amănuntul: 43,8% la nivelul țării și 30,7% în regiunea 8-București.

În Regiunea București-Ilfov, se înregistrează cel mai ridicat nivel al densității (35,4 firme la 1000 de locuitori) și numărul firmelor profitabile devansează cu 32% pe cele cu pierderi.

În cadrul regiunii, municipiul București deține 94% din firme: firmele mici (0-9 salariați) sunt preponderente: 91,3%, firmele cu cifra de afaceri de până la 200 mil. lei reprezintă 47,84% (sub media națională de 54,4%), iar în ceea ce privește rata rentabilității comerciale aceasta este cea mai ridicată în cadrul regiunilor de dezvoltare (este 6,8%).

Formularea problemei

Se consideră K firme supuse studiului: N_1, N_2, \dots, N_N , entități „non-falimentare” și F_1, F_2, \dots, F_M , entități economice considerate ca fiind „falimentare”.

În foarte multe situații, se consideră variabila dependentă sau rezultativă ca fiind o **funcție de mai multe variabile**: $y = f(x_1, x_2, \dots, x_n)$, în care variabilele x sunt caracteristici factoriale, care determină, într-o măsură mai mare sau mai mică, variația caracteristicii rezultative y . Dacă legătura dintre fiecare factor și variabila rezultativă este de formă lineară, atunci, ecuația de estimare va fi:

$$Y(x_1, x_2, \dots, x_n) = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + \dots + a_nx_n \quad (2)$$

în care:

- a_0 reprezintă parametrul care exprimă factorii neînregistrați cu acțiune constantă, în afara celor considerați drept caracteristici factoriale;
- a_1, a_2, \dots, a_n coeficienți de regresie, care arată cu cât se modifică caracteristica rezultativă când caracteristica factorială respectivă se modifică cu o unitate;
- x_1, x_2, \dots, x_n caracteristicile factoriale incluse în raportul de interdependență

Calcularea parametrilor a_1, a_2, \dots, a_n se face prin aplicarea metodei celor mai mici pătrate, punând condiția ca suma abaterilor termenilor empirici de la linia de regresie, ridicată la pătrat, să fie minimă, obținându-se astfel sistemul de ecuații normale:

$$\begin{cases} na_0 + a_1 \sum_{i=1}^n x_1^i + a_2 \sum_{i=1}^n x_2^i + \dots + a_n \sum_{i=1}^n x_n^i = \sum_{i=1}^n y_i \\ a_0 \sum_{i=1}^n x_1^i + a_1 \sum_{i=1}^n x_1^i x_2^i + a_2 \sum_{i=1}^n x_1^i x_2^i \dots + a_n \sum_{i=1}^n x_1^i x_n^i = \sum_{i=1}^n x_1^i y_i \\ \vdots \\ a_0 \sum_{i=1}^n x_n^i + a_1 \sum_{i=1}^n x_1^i x_n^i + a_2 \sum_{i=1}^n x_2^i x_n^i \dots + a_n \sum_{i=1}^n x_n^i x_n^i = \sum_{i=1}^n x_n^i y_i \end{cases} \quad (2)$$

Sistemul obținut se încadrează în categoria sistemelor mari. Metodele de rezolvare a sistemelor de ecuații lineare se pot grupa în metode directe (metoda Gauss, metoda Halețki) și metode iterative (metoda Jacobi, metoda Gauss-Seidel, metoda J.Morris etc.).

Pentru fiecare din grupurile considerate (entități „sănătoase” și „falimentare”, dar și pentru întregul ansamblu) se determină funcția Scor sub forma:

¹ White Charter of Romanian SMEs 2011, Editura Sigma, 2011.

$$Z = a_0 + a_1 R_1 + a_2 R_2 + \dots + a_n R_n \quad (3)$$

Din Scorurile determinate, se calculează funcția densității medii a acestora, după relația:

$$f(Z, \bar{Z}, \sigma_Z) = \frac{1}{\sigma_Z \sqrt{2\pi}} e^{-\frac{1}{2} \left(\frac{Z - \bar{Z}}{\sigma_Z} \right)^2} \quad (4)$$

unde: σ^2 exprimă abaterea medie pătratică;

\bar{Z} = media variabilei aleatorii Z.

cu puncte de inflexiune: $\left(\bar{Z} - \sigma_Z ; \frac{1}{\sigma_Z \sqrt{2\pi}} e^{-\frac{1}{2}} \right)$ și $\left(\bar{Z} + \sigma_Z ; \frac{1}{\sigma_Z \sqrt{2\pi}} e^{-\frac{1}{2}} \right)$ (5)

Deci, pentru fiecare grup de variabile considerate, funcțiile densității medii devin:

$$f(Z_S, \bar{Z}_S, \sigma_S) = \frac{1}{\sigma_S \sqrt{2\pi}} e^{-\frac{1}{2} \left(\frac{Z - \bar{Z}_S}{\sigma_S} \right)^2} \quad \text{pentru unități "sănătoase"} \quad (6)$$

$$f(Z_F, \bar{Z}_F, \sigma_{Z_F}) = \frac{1}{\sigma_{Z_F} \sqrt{2\pi}} e^{-\frac{1}{2} \left(\frac{Z - \bar{Z}_F}{\sigma_{Z_F}} \right)^2} \quad \text{pentru unități "falimentare"} \quad (7)$$

Rezolvând ecuația obținută prin egalarea funcțiilor corespunzătoare celor două grupuri de firme, se poate determina valoarea critică a funcției Scor Z_{critic} . Dacă $Z > Z_{critic}$, firma este considerată „sănătoasă”, iar dacă $Z < Z_{critic}$, firma este considerată „deficitară”.

Un alt mod de analiză a riscului de faliment al unei entități economice este și *metoda scării*, care constă în stabilirea *a priori* a valorilor funcției Scor și calculul probabilităților ca unitatea din eșantionul studiat să fie în aceste condiții falimentară, cu ajutorul relației :

$$P(\text{faliment} | z = z_0) = \frac{D(z)}{D(z) + S(z)} \quad (8)$$

cu

$$D(z) = \frac{1}{\sigma_F \sqrt{2\pi}} e^{-\frac{1}{2} \left(\frac{z - \bar{Z}_F}{\sigma_F} \right)^2}, \text{ iar } S(z) = \frac{1}{\sigma_S \sqrt{2\pi}} e^{-\frac{1}{2} \left(\frac{z - \bar{Z}_S}{\sigma_S} \right)^2} \quad (9)$$

Pentru studiul propus, s-au determinat și variabilele centrate reduse:

$$t_{\text{faliment}} = \frac{z_0 - \bar{Z}_F}{\sigma_F} \quad \text{și} \quad t_{\text{nefaliment}} = \frac{z_0 - \bar{Z}_S}{\sigma_S} \quad (10)$$

Acest lucru permite realizarea unei analize a stării de „sănătate” a entităților economice. Pentru ca unitatea economică să fie considerată falimentară, trebuie ca probabilitatea calculată să fie mai mare de 95%. Dacă se obțin probabilități cu valori mici, atunci se calculează valorile în jurul lui Z care dau această probabilitate și se determină astfel zona de incertitudine.

Analiza rezultatelor obținute

Pentru studiul propus au fost considerate cele 34 de firme din Regiunea București-Ilfov de „Aparatură și instrumente medicale”, pentru care s-a realizat baza de date formată din: rata rentabilității economice a activului (R_e), rata rentabilității resurselor consumate (R_c), rentabilitatea economică (R_f), costul mediu al muncii (C_m), solvabilitatea patrimonială (S_p), solvabilitatea generală (S_g), rata de autofinanțare a activelor (R_a), rata generală a îndatorării (R_i), rata datoriilor (R_d), rata fondului de rulment propriu (R_{fp}), rata lichidității imediate (R_{li}), stabilitatea financiară (S_f), perioada de rambursare a datoriilor (P_{rd}).

Funcția Scor calculată pentru fiecare din firmele din acest sector a permis determinarea valorii medii a acestora ca fiind $Z = -1.48$. Variabilei calitative „falimentar” i s-a atribuit valoarea 0, iar celei „sănătoase”, valoarea 1.

Analiza statistico-probabilistică a corectitudinii deciziilor asupra stării de sănătate a IMM-urilor considerate cu ajutorul funcției Scor a însemnat recalcularea funcției Scor și abaterii medii standard pentru cele două grupuri de firme. S-a obținut rezultatele: $Z_{faliment} = -2,83$, $Z_{sanatoase} = -1,37$. Apoi, determinarea funcției de distribuție cu ajutorul relațiilor (6) și (7) a permis determinarea valorii critice $Z_{critic} = 1,72$, cu ajutorul căreia au fost mai bine departajate IMM-urile „falimentare” de cele „sănătoase”. Astfel, din cele 168 de IMM-uri din Regiunea București-Ilfov din domeniul „Aparatură și instrumente medicale”, 28 erau în pragul falimentului în anul 2010, 98 erau firme “sănătoase, iar restul de 42 erau în zona de incertitudine din regiunea valorii critice a lui Z . Prin urmare, riscul de faliment al unei întreprinderi mici și mijlocii trebuie determinat cu ajutorul mai multor metode sau utilizarea unui număr mai mare de indicatori economico-statistici caracteristici.

În **concluzie**, se poate spune că, în conjunctura actuală, unde noțiunea de risc este din ce în ce mai prezentă, este natural ca actorii economici să utilizeze indicatorii de risc de care au nevoie și, totodată, să dispună de metode care să le permită reactualizarea eșantionului de date pentru a surprinde efectele conjuncturii.

Funcția Scor este foarte sensibilă la toate modificările marcante ale situației economice și atrage un veritabil semnal de alarmă cu privire la starea financiar-economică a acesteia, oferind, totodată, posibilitatea de previziune de o calitate superioară.

Bibliografie:

1. Andrei T., Stancu S., (1995), *Statistică, Teorie și aplicații*. Ed. All.
2. Bardos M., (2001), *Développements récents de la méthode des scores de la Banque de France*, Bulletin de la Banque de France n° 90, Juin 2001a, pp. 73-92.
3. Boisselier P., Dufour D., (2003), *Scoring et anticipation de défaillance des entreprises : une approche par la régression logistique*, www. hal.inria.fr.
4. Lecointe Galzy F., Marquaire J.J., *L'analyse financière informatisée sur Service de entreprises*, Ed. Castelange Diffusion.
5. Hodorogel R.G., (2011), *Criza economică globală. Provocări pentru IMM-urile din România*, Economie teoretică și aplicată Volumul XVIII (2011), No. 4(557), pp. 113-124.
6. Nicolescu O. (2001). *Managementul întreprinderilor mici și mijlocii*. Editura Economică, București.
7. *** Anuarul Statistic al României 2007-2011, Institutul Național de Statistică.

DEZVĂLUIREA SUPLIMENTARĂ A INFORMAȚIEI CONTABILE – MOFT SAU NECESITATE ÎN DEZVOLTAREA ENTITĂȚII COMERCIALE?!

*Conf. univ. Ina Maleca, UCCM
Lect. sup. Viorica Fulga, UCCM*

Opportunities to meet the needs of users are constantly increasing. The financial and economic indicators do not give the required results traditional and not only because the information provided by them is often out of date or inaccurate, to serve as a basis for decision-making; at the same time, managers in decision-making, often have other purposes and priorities of the business in addition to indicators of efficiency, profitability, profit, calculated on the basis of the financial statements. Thus, it is the role of accounting disclosure of economic and financial information to the meaning, which would not only limit in calculating indicators values well known.

Tradițional, scopurile contabilității de gestiune se reduc la obținerea profitului în fiecare centru de responsabilitate. Faptul dat semnifică că sistemul de gestiune clasic este orientat prioritar spre rezultatele financiare ale activității entității, de exemplu, eficiența activității comerciale fiind apreciată prin indicatorii de rentabilitate, nivelul relativ al cheltuielilor comerciale, timpul mediu de rotație al mărfurilor etc.

Apare pericolul real că tendința obținerii imediate și necondiționate de către entitățile comerciale a profitului, subestimează luarea deciziilor corecte pe termen lung.

Chiar și odată cu implementarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), care oferă o posibilitate mai largă a aprecierii eficienței activității entităților comerciale, accentul se pune prioritar pe conceptul de profit și evaluare, ignorându-se celelalte aspecte ale activității. Indiferent de metodele de evaluare a elementelor patrimoniale, prevăzute de IFRS, utilizarea cărora, în mod direct, influențează mărimea rezultatelor financiare, în toate cazurile, este posibilă o oarecare eroare sau omisiune a datelor evaluate.

Procesul tradițional de întocmire a situațiilor financiare presupune multe dificultăți și inconveniente. Determinarea profitului nu numai că este un proces complicat adesea, calcularea acestuia, poate fi eronată, atrăgând după sine confuzii. Chiar și dacă putem obține informații suplimentare privind fluxul mijloacelor bănești din Situația fluxurilor de trezorerie sau a informațiilor pe segmente de activitate, care oferă posibilitatea aprecierii riscurilor inerente activității entității, adesea, acestea sunt insuficiente. Totodată, în cazul în care utilizatorii doresc să tragă concluzii în ceea ce privește activitatea managementului entității și a lua decizii economice proprii privind investirea surselor proprii și /sau deprinderilor necesare, în momentul angajării la serviciu, ei vor avea nevoie de informații suplimentare.

În asemenea situație, sistemul indicatorilor economico-financiar tradiționali nu oferă rezultate nu numai din cauza că informația furnizată de aceștia, adesea, este învechită sau inexactă, pentru a servi drept bază în luarea deciziilor; în afară de aceasta, managerii, la luarea deciziilor, urmăresc frecvent alte scopuri și priorități ale activității, în afară de indicatorii profitului, rentabilității, randamentului, calculați în baza situațiilor financiare.

În această ordine de idei, dezvăluirea suplimentară a informației contabile trebuie să aibă drept scop identificarea indicatorilor ce completează informația din situațiile financiare, având menirea minimizării riscurilor luării deciziilor corecte de gestiune pe termen scurt.

În perspectiva lungă de timp, utilizarea exclusivă a indicatorilor economico-financiar, nu numai că lipsește entitatea de o mulțime de posibilități, dar devine și riscantă. Posibil că aceasta nu este atât de evident în cazul calculării rezultatelor la finele anului, când, pe primul plan, revin indicatorii de rentabilitate. Însă, în caz că entitatea dorește să-și continue activitatea atât în anul de gestiune, cât și în cei ulteriori, este necesară dezvăluirea unei informații suplimentare.

O altă cauză o constituie inovațiile tehnologice, care schimbă viața noastră cu mult mai rapid decât se presupunea cu câțiva ani în urmă. Tempourile acestor modificări reprezintă verificări serioase privind capacitatea de adaptare a entității în condițiile schimbărilor continue. Entitatea este obligată să țină relații cu fiecare cumpărător în parte.

Posibilitățile satisfacerii acestor cerințe se află în creștere continuă. Totodată, însă, reieșind din cele menționate, este incorect a considera că entitatea trebuie să refuze să-și planifice activitatea, reacționând pasiv la schimbările pieței. Factori decisivi, tot mai des, devin asigurarea informațională și potențialul intelectual al entității. La ei este necesar de atribuit și reputația entității, creată pe seama întreținerii relațiilor reciproc avantajoase cu consumatorii.

Mediul de afaceri actual înaintază noi și variate cerințe către sistemul de gestiune, aplicat în prezent. Sistemului actual, se consideră, că îi sunt specifice următoarele neajunsuri:

1. Fiabilitatea informațiilor pentru luarea deciziilor. Drept bază pentru luarea deciziilor de către manageri servește informația privind costurile, volumul vânzărilor și rentabilitatea. Indicatorii economico-financiar calculați, în mod tradițional, reflectă rezultatele activității entității în perioadele de gestiune anterioare. Deci, informația respectivă poate influența luarea unor decizii ce nu corespund adesea scopurilor strategice ale entității.

2. *Incapacitatea de a lua în considerare cerințele actuale de organizare a afacerii și a strategiei entității.* Scopurile gestiunii economico-financiare contravin obiectivelor de planificare strategică. De exemplu, în baza informației economico-financiare, pot fi luate decizii privind reducerea costurilor de cercetare și dezvoltare, formarea personalului, anularea emisiunii acțiunilor, amânarea deciziilor de investire a mijloacelor disponibile. Astfel, problema principală se reduce la armonizarea obiectivelor pe termen lung cu cele pe termen scurt.

3. *Dependența de informația conținută în situațiile financiare.* Situațiile financiare actuale sunt întocmite în concordanță cu cerințele legislației în vigoare. Totodată, proprietarii doresc să obțină informații permanente cu privire la afacerile entității, în scopul comparării acestora cu alte opțiuni de investire. Indicatorii economico-financiar, calculați în baza situațiilor financiare, nu oferă o imagine adecvată și completă de dezvoltare a afacerii.

4. *Furnizarea informațiilor parțiale angajaților.* Informația economico-financiară, în mare parte, nu prezintă interes pentru angajații entității, deoarece acestora din urmă le este dificil să înțeleagă relația dintre produsele muncii lor și cifrele prezentate în situațiile financiare. Indicatorii economico-financiar sunt prea complicați, pentru a fi înțeleși de marea parte a angajaților, și împiedică, adesea, la adoptarea unor acțiuni prompte, atunci când este necesar.

5. *Acordarea unei atenții insuficiente mediului de afaceri în care operează entitatea.* Indicatorii economico-financiar tradiționali nu reflectă comportamentul potențialilor consumatori și concurenți în viitor, și, prin urmare, posibilele schimbări în ramura și mediul economic de afaceri. Indicatorii economico-financiar cheie, utilizați în majoritatea cazurilor, sunt orientați, prioritar, pe problemele interne decât pe cele externe ale entității. Ei sunt destinați comparării performanțelor actuale cu cele ale perioadelor precedente, performanțele fiind bazate pe standarde elaborate pentru uz intern. În baza acestora, este dificilă compararea obiectivă a performanțelor entității față de principalii concurenți, deși astfel de analiză este nu mai puțin importantă decât analiza atingerii scopurilor înaintate.

6. *Concentrarea asupra rezultatelor curente ale activității.* Liderii pe piață optează, în prezent, pentru rapoarte lunare și trimestriale, care conduc la adoptarea deciziilor de investire pe termen scurt. În plus, orientarea pe termen scurt determină managerii la manipularea indicatorilor economico-financiar pentru o prezentare mai avantajoasă a activității entității, și drept urmare fiind luate decizii de gestiune greșite.

Reieșind din neajunsurile menționate, unii cercetători își dau cu părerea în favoarea substituirii informației economico-financiare cu cea strategică. În continuare, sunt prezentate principalele trăsături caracteristice acestora.

Tabelul 1

Compararea informației economico-financiare cu cea strategică

<i>Informația economico-financiară</i>	<i>Informația strategică</i>
Este complicată pentru a fi înțeleasă, prin urmare posibilitatea utilizării – numai de către specialiști (persoane competente)	Fiecare poate aprecia utilitatea ei, nu apare necesitatea atragerii unor experți
Caracter normativ, deci, apare necesitatea verificării și argumentării realității	Selectare conform necesităților entității și formare voluntară
Indicatorii calculați formează un sistem complex, bazați fiind pe legături logice	Indicatorii foarte dificil pot fi grupați într-un sistem, legătura și aprecierea în formă valorică se efectuează la nivelul entității în dependență de strategie
Avantajele principale: protejarea entității de faliment și pierderi financiare	Avantajele principale: ajutor în asigurarea succesului

Analizând criteriile de comparare anterioare, considerăm că ar fi corectă adâncirea semnificației informației economico-financiare, care nu s-ar limita numai la calcularea indicatorilor valorici bine cunoscuți. Controlul economic calitativ presupunând, în aceste condiții, gestiunea eficientă a resurselor economice ale entității.

În aceste condiții, în cadrul obligațiilor profesionale, contabilității îi revine rolul formării sistemului de gestiune al entității, gândind mai larg și anume completând informația economico-financiară cu altă informație strategică de dezvoltare a entității. Obligațiunea directă a contabilității devine, în condițiile actuale, implementarea și popularizarea oricăror metode progresive de analiză a perspectivelor de dezvoltare ale entității.

În scopul soluționării problemelor enunțate, este rațională parcurgerea următoarelor *etape*:

- Determinarea sarcinilor de promovare și a motivării.
- Formularea aspectelor-cheie ale activității. De regulă, la acestea, se atribuie activitatea financiară și cea a relațiilor cu proprietarii, cu consumatorii, organizarea internă a afacerii, instruirea și dezvoltarea personalului.
- Identificarea scopurilor strategice de activitate.
- Identificarea factorilor-cheie cu privire la atingerea scopurilor înaintate.
- Determinarea indicatorilor și a obiectivelor înaintate către manageri la diferite nivele de gestiune în scopul mobilizării factorilor-cheie ai succesului entității.
- Formularea planului de activitate, adică a măsurilor concrete necesare realizării în viitor.

Astfel, interdependența etapelor nominalizate poate fi prezentată în următoarea schemă:

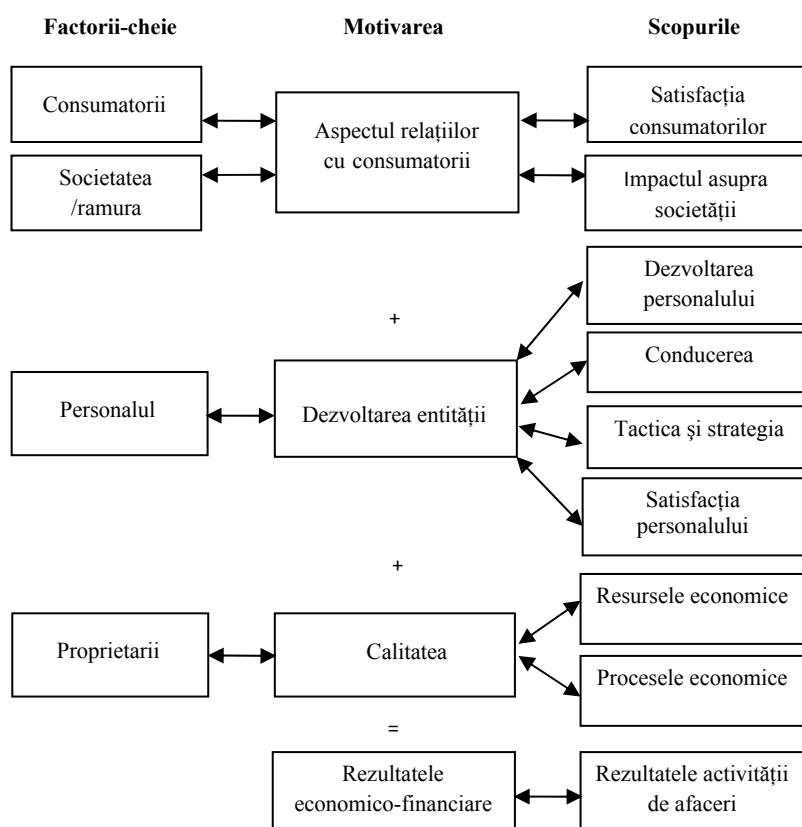


Figura 1. Interdependența factorilor-cheie, motivării și a scopurilor în procesul gestionării informației

Este necesar ca toate subdiviziunile entității să aibă o strategie unică, acționând în mod consecvent. Consecvența este posibilă doar în baza unor priorități universal acceptate.

În scopul completării situațiilor financiare tradiționale și al dezvoltării suplimentare a informației contabile, reieșind din problemele enunțate anterior, drept alternativă poate fi propusă întocmirea următoarelor rapoarte suplimentare:

1. *Raportul privind valoarea adăugată*, care permite utilizatorilor aprecierea rezultatelor economice ale activității entității. În Raport, își găsește reflectare modul în care profitul obținut în cadrul desfășurării activității entității este repartizat între angajați, proprietari și membrii cooperatori, în cazul entităților cooperăției de consum; suma mijloacelor îndreptate pentru reinvestire.

2. *Raportul cu privire la ocuparea personalului.* Utilizatorii au nevoie să aprecieze rezultatele activității entității în raport cu angajații acesteia. Raportul nominalizat va conține informații în ceea ce privește componența și numărul angajaților, contribuția muncii angajaților și profiturile obținute de aceștia.

3. *Raportul cu privire la perspectivele de viitor,* unde se indică posibilele niveluri ale rentabilității în viitor, ale ocupării personalului și ale posibilelor investiții. Raportul va oferi posibilitate utilizatorilor de a determina perspectivele dezvoltării în viitor a entității și eficiența lucrului managementului.

4. *Raportul privind scopurile corporative,* unde vor fi dezvăluite informațiile cu privire la politicile de management și scopurile strategice ale entității pe termen scurt. Raportul va oferi utilizatorilor posibilitatea aprecierii rezultatelor activității managementului, eficacitatea și scopurile acestuia.

5. *Raportul cu privire la politica socială și ecologică a entității,* caracterizând poziția entității în raport cu societatea.

6. *Raportul cu privire la riscurile inerente entității.* Prezentarea informațiilor cu privire la eventualele riscuri legate de activitatea entității permite utilizatorilor aprecierea posibilelor urmări parvenite în urma unor asemenea riscuri și posibilitatea determinării dacă au fost sau nu luate măsuri în scopul atenuării acestora.

7. Alte informații cu privire la tendințele schimbării valorii hârtiilor de valoare, inovările implementate etc.

Conținutul și structura acestor rapoarte va fi examinată, în continuare, în cadrul proiectului *Fundamentarea modernizării comerțului și Cooperăției de Consum din perspectiva implicațiilor economice asupra dezvoltării social-economice durabile și protecției consumatorilor*, cu o ulterioară publicare în literatura de specialitate.

Concluzii:

Se consideră că cu cât informația este mai voluminoasă (dacă e prezentată corect) cu atât este mai bine. Posibilitățile sunt nelimitate. Totodată, există riscul că, în goană după numărul mijloacelor, va fi limitat însuși scopul prezentării informațiilor contabile. Din aceste considerente, este necesară prezentarea informației necesare utilizatorilor tipici, deoarece o mare majoritate a acestora nu sunt în stare să înțeleagă cât de puțin informația furnizată de contabilitate în prezent. Considerăm că scopul prioritar al contabilității trebuie să devină perfecționarea informației furnizate de aceasta, astfel încât să fie clară utilizatorilor, totodată, să nu obținem o detalizare și complicare a situațiilor financiare.

Posibilitățile desfășurării și diversificării structurii rapoartelor suplimentare este enormă. Totodată, completarea acestora necesită eforturi suplimentare, ceea ce atrage după sine costuri înalte. Însă, în cazul în care prioritățile aduse utilizatorilor depășesc aceste costuri, prezentarea rapoartelor examinate este inevitabilă.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 // Monitorul Oficial, nr. 90-93/399 din 29.06.2007.
2. Александер Дэвид, Бриттон Анне, Йориссен Энн. *Международные стандарты финансовой отчетности.* – Москва: Вершина, 2005. – 888 с.
3. Ольше Нильс-Горан, Рой Жан, Веттер Магнус. *Оценка эффективности деятельности компании. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей:* Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2004. – 304 с.
4. Raportarea financiară în sectorul corporativ al Republicii Moldova: provocări și considerații în contextul reformelor. Buletinul informativ al Asociației Contabililor și Auditorilor profesioniști din Republica Moldova nr.1, 2010.

Articolul a fost elaborat în baza cercetărilor în cadrul Proiectului instituțional de cercetare fundamentală și aplicativă cod: 11.817.08.85A *Fundamentarea modernizării comerțului și Cooperăției de Consum din perspectiva implicațiilor economice asupra dezvoltării social-economice durabile și a protecției consumatorilor.*

RAPORTAREA FINANCIARĂ – INSTRUMENT ECONOMIC ÎN PROCESUL DE LUARE A DECIZIILOR

*Prof. univ. dr. Neculai Tabără
Drd. Olga Pleșco,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași*

Situațiile financiare reprezintă elemente normalizate de raportare financiară, fiind obligatoriu supuse unor prevederi impuse de organismele de normalizare naționale și/sau internaționale. Rolul situațiilor financiare în procesul decizional al fiecărui utilizator al informațiilor degajate de orice entitate economică se desprinde din nivelul informațiilor prezentate și depinde de calitatea acestora.

Importanța domeniului economic în cadrul societății este primordial datorită caracteristicilor individuale ale societății în sine: conform Dicționarului explicativ al limbii române, *societate* înseamnă *totalitatea oamenilor care trăiesc laolaltă, fiind legați între ei prin anumite raporturi economice sau ansamblu unitar, sistem organizat de relații între oameni istoricește determinate, bazate pe relații economice și de schimb*. Nu se poate separa niciun domeniu de latura economică, pentru că aceasta din urmă vine în completare, în susținere și în concretizarea unei activități, unei opere. Economicul deține și partajează formula care permite și înlesnește finalizarea lucrurilor.

Unul dintre elementele de bază ale domeniului economic este raportarea financiară. Concepția referitoare la acest tip de rapoarte este diferită de la un popor la altul, în funcție de tradiție, influență politică, cultură și dezvoltare socială.

În România, raportarea financiară este considerată de factură contabilă, dar și în alte țări există aceeași tendință:

- „...raportările financiare reprezintă un instrument contabil de mare importanță în procesul conducerii...” (Cotleț, Megan, Cotleț, 2010);
- „Informația financiară poate avea mai multe forme. Acestea pot fi clasificate astfel: rapoarte financiare specializate, rapoarte financiare generale (situații financiare anuale și interimare, situații preliminare și situații sumare, raportul managerului, rezumate, informații de trend) și alte rapoarte (rapoarte analitice, articole)”. (FRC, 1999);
- „... pentru ca o întreprindere să găsească, pe piețele financiare, minimumul de resurse de care are nevoie pentru a-și finanța investițiile, se confruntă cu exigențele, în materie de furnizare a informațiilor contabile (financial reporting)...” (Colasse, 2009);

Noțiunea de rapoarte financiare este, de obicei, folosită în literatura contabilă americană, acestea cuprinzând contul de rezultate, situația capitalurilor proprii, bilanțul, situația fluxurilor de trezorerie și alte informații relevante despre activitatea economico-financiară a întreprinderii. Contul de rezultate și situația fluxurilor de trezorerie reprezintă rezultatul tranzacțiilor financiare în care a fost implicată entitatea, într-o anumită perioadă de timp, iar bilanțul reprezintă situația financiară a întreprinderii la un moment dat. Legătura între bilanț și contul de rezultate se realizează prin intermediul situației modificărilor capitalurilor proprii. Caracteristic contabilității de factură anglo-saxonă, ordinea structurilor din rapoartele anuale privilegiază nevoile informaționale ale investitorilor, deoarece ei sunt cei mai importanți ofertanți de capital în condiții de risc.

Lacunele informaționale ale situațiilor financiare se datorează, de multe ori, nerealizării nevoilor de informare a unor categorii de utilizatori, de obicei, considerați prea neesențiali. De exemplu, informațiile sociale prezentate în rapoartele financiare ale firmelor românești sunt minime, în timp ce, în unele țări, societățile care au peste 300 de angajați sunt obligate să întocmească un bilanț social, care să conțină: oferta locurilor vacante, capacitatea firmei de a remunera muncitorii, participarea salariaților la profitul realizat, condițiile de muncă și protecția socială, securitate, oportunitățile profesionale oferite, precum și informații despre situația familială a salariaților existenți. În raportul întreprinderilor americane, volumul de informații de acest gen depinde de domeniul de afaceri în care se încadrează entitatea, dar și scopul primordial al informării, al categoriei de investitori care se dorește a fi atrași.

Utilizatorii informațiilor cuprinse în situațiile financiare și scopul informării lor

Locul privilegiat al informației contabile în cadrul sistemului informațional al întreprinderii este oferit acesteia de faptul existenței unui număr foarte mare de utilizatori ai informației de factură contabilă, chiar dacă nu toate informațiile produse în interiorul întreprinderii în urma prelucrării documentelor întocmite ca urmare a participării la diverse tranzacții economico-financiare le sunt disponibile. Între producătorii de informații și utilizatori, există întotdeauna conflicte de interese, aceștia fiind împărțiți în trei categorii:

- ✓ Producătorii de informații – contabilii;
- ✓ Întreprinderile;
- ✓ Utilizatorii externi;

informația contabilă fiind împărțită în șapte zone (Colasse, 2011 și CECCAR, 2008):

- I. Zona 1, prezintă informații apreciate ca satisfăcătoare și pertinente, care pot fi produse și controlate de contabilii, iar întreprinderea să le publice, fiind considerate interesante pentru utilizatori (capitalul social, cifra de afaceri, profitul, metodele de evaluare etc.);
- II. Zona 2, prezintă informații pe care întreprinderea acceptă să le publice, fiind considerate interesante pentru utilizatori, dar pe care contabilii nu pot să le producă și să le controleze (referitoare la resurse umane, relații ecologice ale întreprinderii etc.);
- III. Zona 3, prezintă informații pe care întreprinderea acceptă să le publice, pe care contabilii pot să le producă și să le controleze, dar sunt considerate neinteresante pentru utilizatori (prezentarea aproximativă a situațiilor financiare anuale);
- IV. Zona 4, prezintă informații pe care contabilii pot să le producă și să le controleze; sunt considerate interesante pentru utilizatori, dar întreprinderea nu acceptă să le publice (unele informații ale contabilității de gestiune);
- V. Zona 5, prezintă informații pe care întreprinderea acceptă să le publice, dar nu pot fi controlate de contabilii, neinteresante pentru utilizatori;
- VI. Zona 6, prezintă informații pe care contabilii pot să le producă și să le controleze, dar întreprinderea nu acceptă să le publice, iar pentru utilizatori sunt considerate neinteresante;
- VII. Zona 7, prezintă informații interesante pentru utilizatori, dar nu pot fi produse și controlate de contabilii, pe care întreprinderea nu acceptă să le publice (informații referitoare la strategia întreprinderii).

Dumitrescu (2009) atrage atenția că situațiile financiare sunt destinate mai multor categorii de utilizatori, cum sunt: investitorii prezenți și potențiali, personalul angajat, creditorii financiari, furnizorii și alți creditori comerciali, clienții, guvernul și instituțiile acestuia, precum și publicul, iar Burlacu (2009) punctează faptul că Organismul internațional de normalizare contabilă recunoaște că nu toate cerințele de informație ale utilizatorilor pot fi satisfăcute de informațiile furnizate de contabilitate. Rezultă, însă, de o manieră implicită, că investitorii sunt utilizatorii privilegiați.

În Cadrul conceptual (*The Conceptual Framework for Financial Reporting*) al IASB (IASB, 2010) sunt enunțate câteva dintre deciziile economice pe care pot să le ia oamenii:

- Să decidă când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiție;
- Să evalueze administrarea și responsabilitatea managementului;
- Să evalueze abilitatea întreprinderii de a plăti salariile și de a oferi alte beneficii salariaților;
- Să evalueze siguranța sumelor împrumutate de către întreprindere;
- Să determine politicile de impozitare;
- Să stabilească profiturile și dividendele distribuibile;
- Să pregătească și să folosească statisticile privind venitul național;
- Să reglementeze activitățile întreprinderilor.

Cu siguranță, acestea sunt cele mai semnificative decizii economice care trebuie și sunt luate de mediul de afaceri, care include și oameni cu interese mai restrânse. Din această cauză, se consideră că furnizarea unui set de informații suficiente pentru a avea un suport în procesul de luare a deciziilor economice enumerate mai sus mulțumește majoritatea utilizatorilor de informații financiare. Prin furnizarea și, ulterior, utilizarea informațiilor financiare se realizează obiectivul general al raportării financiare.

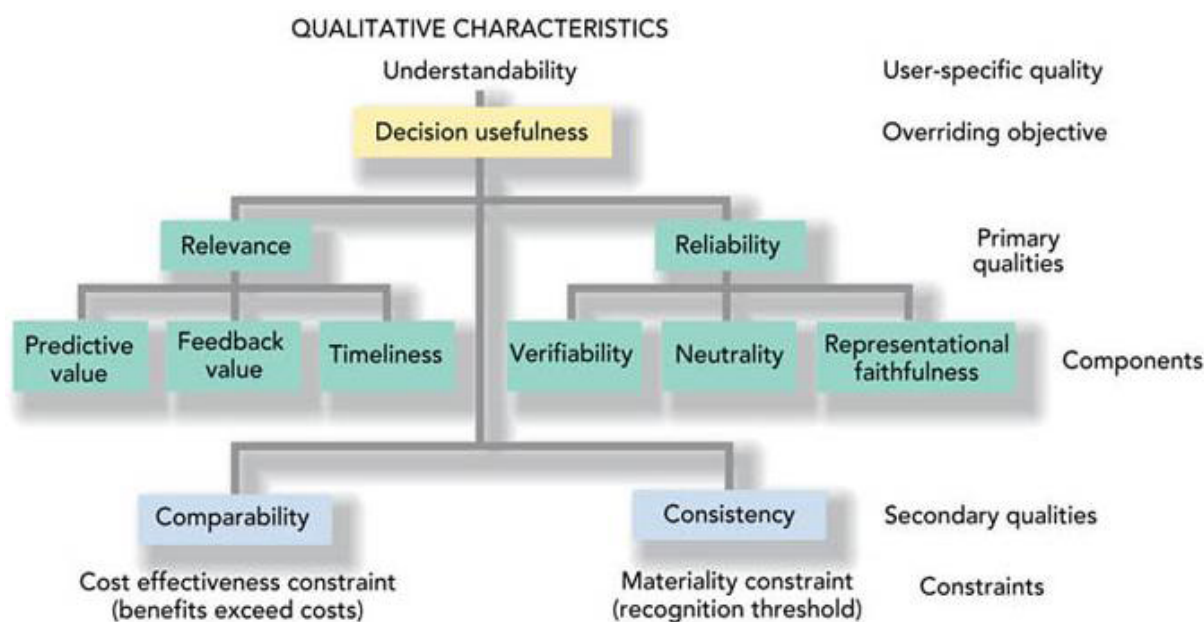
Limitele oricărei situații financiare determină utilizatorii de informații economico-financiare să recurgă și la alte surse de informații pertinente și de încredere, cum ar fi: condițiile economice, pronosticurile realizate de instituțiile abilitate la nivel național și internațional, dar și situația politică existentă.

Caracteristicile calitative ale situațiilor financiare

Caracteristicile calitative sunt atribute ce determină utilitatea informațiilor oferite de situațiile financiare utilizatorilor. Rolul acestora este de a realiza un echilibru între informațiile generate în vederea îndeplinirii obiectivului situațiilor financiare. Pentru elaborarea situațiilor financiare din Statele Unite ale Americii, FASB consideră ca fiind fundamentale următoarele caracteristici calitative, care sunt prezentate în SFAC 2 *Qualitative Characteristics of Accounting Information*:

- ✓ Relevanța (*relevance*) – în procesul decizional este foarte important ca informațiile să aibă o valoare predictivă, pentru a confirma/infirma așteptările investitorilor cu privire la capacitatea viitoare de a genera numerar; de asemenea, ele trebuie să aibă o valoare de feed-back, precum și să fie actuale;
- ✓ Credibilitatea (*reliability*) – determină măsura în care informațiile sunt verificabile, prezentate fidel și neutre;
- ✓ Comparabilitatea (*comparability*) – reprezintă abilitatea de a ajuta utilizatorii informațiilor financiare de a observa asemănările și deosebirile între diferite evenimente economice;
- ✓ Consecvența datelor/pertinența (*consistency*) – permite validarea elementelor comparative din diferite perioade de timp.

În figura de mai jos, este prezentată ierarhia caracteristicilor calitative ale informațiilor contabile, conținute în conturile anuale sau în raportările financiare elaborate în diverse situații (la cerere sau conform prevederilor legislative).



Sursa: http://highered.mcgraw-hill.com/sites/0072994029/student_view0/ebook/chapter1/chbody1/qualitative_characteristics_of_accounting_information.html

Figura 1. Ierarhia caracteristicilor calitative conform normelor FASB

Caracteristicile calitative ale situațiilor financiare sunt atributele care determină utilitatea informației oferite de situațiile financiare în procesul de luare a deciziilor. Paragrafele 20-32 ale Cadrului conceptual prezintă patru astfel de caracteristici, susținute de o serie de calități anexe. Totodată, cadrul analizează restricțiile care trebuie respectate pentru ca informațiile să răspundă celor două calități fundamentale: relevanța și fiabilitatea. Utilitatea și valoarea informativă a situațiilor financiare pentru utilizatori derivă din următoarele trăsături sau caracteristici calitative:

- ✓ Comparabilitatea (*comparability*): caracteristică ce permite utilizatorilor să identifice și să înțeleagă similitudinile și diferențele dintre informații;
- ✓ Verificabilitatea (*verifiability*) asigură utilizatorii că informațiile prezintă fidel fenomenele economice pe care și le-au propus;
- ✓ Actualitatea (*timeliness*) reprezintă faptul că informațiile sunt disponibile la momentul potrivit pentru luarea deciziilor, astfel încât sunt capabile să influențeze deciziile utilizatorilor;
- ✓ Inteligibilitatea (*understandability*): clasificarea, caracterizarea și prezentarea, în mod clar și concis, a informațiilor le fac inteligibile.

În Ordinul 3055/2009, caracteristicile calitative ale situațiilor financiare anuale sunt prezentate la art.23 și cuprind inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea și comparabilitatea. Inteligibilitatea și comparabilitatea din punctul de vedere al normalizatorilor români coincid cu semnificația cu aceeași denumire a caracteristicilor calitative enunțate de IASB. Relevanța este echivalentă cu actualitatea, iar credibilitatea este similară verificabilității. Similitudinile existente aduc dovada realizării proceselor de armonizare și convergență contabilă în plină desfășurare în prezent la nivel mondial.

Structura situațiilor financiare conform normelor americane

În Statele Unite ale Americii, ca de altfel în toate țările cu sisteme contabile evoluat, contabilitatea și elaborarea situațiilor financiare ale întreprinderii se bazează pe câteva principii contabile considerate fundamentale (Tabără, Horomnea, Mircea, 2009). Aceste principii contabile fac obiectul unui document numit Enunț al conceptelor de contabilitate financiară (*Statement of Financial Accounting Concepts – SFAC*), ce conține precizări

referitoare la obiectivele și ipotezele situațiilor financiare, inclusiv caracteristicile calitative ale acestora. Conținutul minim al situațiilor financiare în SUA se referă la următoarele componente:

- Bilanț (*Balance sheet*);
- Contul de profit și pierdere (*Statement of income*);
- Situația mișcării în contul de rezerve și rezultat reportat (*Statement of changes in retained earnings*);
- Situația fluxurilor de trezorerie (*Statement of Cash Fows/Statement of changes in financial position*);
- Situația modificărilor capitalurilor proprii (*Changes of stockholders' equity*);
- Note explicative (*Notes of financial statements*).

Alături de aceste situații obligatorii, entitățile americane trebuie să se conformeze și regulilor emise de SEC, care precizează că trebuie furnizate și informații conținute în Raportul de gestiune (*Report of Management*), Raportul auditorilor (*Auditors Report*), descrierea activității întreprinderii, prezentarea conducerii acesteia și a modului de administrare a activității economice de către aceasta, informații referitoare la evoluția cursurilor bursiere. Obiectivul situațiilor financiare este de a oferi managementului și acționarilor o imagine a poziției financiare și a performanțelor acesteia de-a lungul activității, dar, în principal, obținerea de informații care să permită funcționarea eficientă a piețelor de capital și alocarea eficientă și optimă a resurselor.

Conform SFAC 6 Elementele situațiilor financiare ale întreprinderii (*Elements of Financial Reporting Statements of Business Enterprises*, elaborat în decembrie 1980), conceptele contabile care compun situațiile financiare sunt următoarele: active (*assets*), datorii (*liabilities*), capitaluri proprii/activul net (*equity/net assets*), venituri (*revenues*), cheltuieli (*expenses*), câștiguri (*gains*), pierderi (*losses*), rezultat economic (*comprehensive income*), investițiile proprietarilor (*investments by owners*), distribuțiile în favoarea proprietarilor (*distributions to owners*). În Statele Unite ale Americii, bilanțul nu este prezentat într-o formă uniformă, asemenea statelor ce aplică standardele internaționale.

Structura situațiilor financiare conform normelor românești și internaționale

Deoarece transparența reprezintă problema cea mai importantă a noului mileniu când este vorba despre raportarea financiară (Berheci, 2009), modul de elaborare a situațiilor financiare în România este reglementat de norme interne foarte riguroase și anume de Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene ce respectă prevederile Directivei a IV-a, aplicabil de la 1 ianuarie 2010, cu privire la bilanț și contul de profit și pierdere.

Balanța de verificare reprezintă o sinteză contabilă care realizează legătura dintre cont și situațiile financiare (Georgescu, 2004). Periodicitatea întocmirii bilanțelor de verificare este lunară, deși Legea contabilității stabilește că, pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor efectuate, se întocmește balanța de verificare, cel puțin anual, la încheierea exercițiului financiar, sau la termenele de întocmire a situațiilor financiare periodice.

Bilanțul este documentul contabil sintetic prin intermediul căruia se prezintă elementele de activ, datorii și capitaluri proprii ale unei entități economice la sfârșitul unui exercițiu financiar, dar și în alte situații prevăzute de lege și nu numai.

Bilanțul poate fi prezentat fie orizontal, fie vertical. Avantajul prezentării bilanțului în formă verticală este oferit prin posibilitatea determinării fondului de rulment. Particularitățile bilanțului sunt următoarele: înscrierea capitalului subscris nevărsat ca prim post al activului sau o componentă a postului Active circulante, prezentarea cheltuielilor de constituire ca post distinct înaintea activului imobilizat sau ca o componentă a imobilizărilor necorporale, prezentarea Rezultatului exercițiului în pasivul bilanțului sau la activul bilanțier, dacă este pierdere.

Spre deosebire de bilanț, care înregistrează stocurile în sens larg, respectiv, cantitățile acumulate de bunuri, creanțe, titluri și datorii, la un moment dat, contul de profit și pierdere traduce activitatea întreprinderii în termeni de flux (Petrescu, 2004). Contul de profit și pierdere poate fi prezentat, conform Directivei a IV-a europene, în formă verticală sau orizontală, precum și cheltuielile și veniturile pot fi prezentate după natura lor sau după funcție. Prezentarea cheltuielilor și veniturilor după natura lor oferă avantajul calculului indicatorului producția exercițiului, iar prezentarea acestora după funcție favorizează determinarea rezultatului brut. De asemenea, Directiva a IV-a recomandă ca impozitul pe rezultatul excepțional să apară distinct, indiferent de forma de prezentare a contului de profit și pierdere. În România, s-a optat pentru schema contului de profit și pierdere în formă verticală, iar veniturile și cheltuielile sunt prezentate după natură. Directiva a IV-a oferă posibilitatea statelor membre de a alege modelul de prezentare, singura condiție fiind ca informațiile furnizate să fie conforme cu directiva, precum și să fie păstrată ordinea. Elementele care fac parte din contul de profit și pierdere sunt veniturile și cheltuielile.

Spre deosebire de normele americane, unde se face distincție clară între venituri și câștiguri, respectiv între cheltuieli și pierderi, în România, veniturile înglobează atât venituri ce provin din activitatea curentă a societății (prestări servicii, vânzări, redevențe, chirii, onorarii etc.), cât și câștigurile (profituri din cesiunea imobilizărilor, diferențe favorabile de valoare în urma reevaluării activelor etc.). În categoria cheltuielilor, se disting cheltuielile propriu-zise rezultate din activitatea curentă (costul vânzărilor, cheltuieli de personal, cheltuieli cu materiile prime și materiale, amortizări și deprecieri etc.), precum și pierderile (din cesiunea imobilizărilor, ca urmare a calamităților naturale, variația cursurilor de schimb ale monedelor străine etc.).

Directiva a IV-a conține un articol dedicat strict Raportului de gestiune (art.46), care trebuie să conțină o prezentare fidelă a evoluției afacerilor, a situației financiare a întreprinderii, evenimentele importante apărute după închiderea exercițiului financiar, previziunile financiare referitoare la evoluția afacerii. Directiva nu prevede obligația publicării acestui document, dar, în cazul nepublicării, raportul de gestiune trebuie să existe la sediul întreprinderii, iar cei interesați să aibă posibilitatea de a-l consulta sau de a obține o copie, fără o contraprestație bănească.

Raportul administratorilor oferă informații despre (Ristea, 2009):

- ✓ evenimente importante apărute după sfârșitul exercițiului financiar;
- ✓ dezvoltarea previzibilă a entității;
- ✓ activitățile din domeniul cercetării și dezvoltării;
- ✓ informații privind achizițiile propriilor acțiuni;
- ✓ existența de sucursale ale entității;
- ✓ utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare, în cazul în care sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii.

Scopul acestor prezentări este de a furniza informații care să ajute la înțelegerea mai bună a semnificației instrumentelor financiare bilanțiere sau extrabilanțiere asupra situației financiare a întreprinderii economice, rezultatelor activității ei și fluxurilor de trezorerie și de a ajuta la evaluarea sumelor, momentului apariției și gradului de siguranță a fluxurilor de instrumente.

Conform IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare (*Presentation of Financial Statements*), o întreprindere trebuie să prezinte, ca o componentă separată a situațiilor financiare anuale, o situație a capitalurilor proprii, care evidențiază toate câștigurile și pierderile, inclusiv cele recunoscute direct în capitalurile proprii. Situația modificărilor capitalurilor proprii cuprinde:

- ✓ profitul perioadei;
- ✓ fiecare element de venit sau cheltuială pentru perioada care este recunoscut direct în capitalurile proprii și totalul acestor elemente;

- ✓ totalul veniturilor și cheltuielilor pentru perioadă;
- ✓ pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, se prezintă efectul modificărilor politicilor contabile și corelațiilor erorilor recunoscute conform IAS 8 Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori (*Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*).

Fluxurile de numerar reprezintă o bază rezonabilă pentru estimarea capacității întreprinderii de a genera numerar și/sau echivalente de numerar, care sunt necesare pentru a face față exigibilităților datoriiilor. Variația lichidităților se explică prin acțiunea a trei tipuri de activități, plecând de la clasificarea funcțională în cadrul firmei:

- ✓ activități de exploatare – principalele activități generatoare de venit, dar și activități care nu sunt de investiții sau de finanțare;
- ✓ activități de investiții – activități legate de achiziționarea și înstrăinarea activelor pe termen lung și a altor investiții care nu fac parte din elementele de numerar, inclusiv achiziția/vânzarea de societăți;
- ✓ activități de finanțare – activități care generează modificări în componența surselor de finanțare, altele decât cele incluse în numerar.

IASB impune, prin intermediul standardului de contabilitate IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare (*Presentation of Financial Statements*), următoarea structură a situațiilor financiare, care reprezintă setul complet al situațiilor financiare:

- bilanțul (*statement of financial position*);
- contul de profit și pierdere (*statement of comprehensive income*);
- situația modificărilor capitalurilor proprii (*statement of changes in equity*);
- situația fluxurilor de numerar (*statement of cash flows*);
- note (*notes*).

Conform IAS 1, situațiile financiare sunt o reprezentare structurată a poziției financiare și a performanței financiare a unei entități. Obiectivul situațiilor financiare cu scop general este de a oferi informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, utile pentru o gamă largă de utilizatori în luarea deciziilor economice. Situațiile financiare prezintă, de asemenea, rezultatele gestiunii resurselor, sarcină încredințată conducerii entităților.

În același timp, Organismul internațional de normalizare permite societăților să folosească alte denumiri pentru situațiile enumerate mai sus, dar conținutul acestora să fie conform cu cerințele standardului.

Cum trebuie să arate un raport financiar, în România, pentru a nu fi considerat doar contabil?

Pentru a determina ce anume transformă o situație contabilă într-un adevărat raport economico-financiar este necesară cercetarea conținutului unor situații financiare, rapoarte anuale ale diferitelor societăți. Am început cercetarea cu SC Antibiotice SA, o societate înființată în 1991, cotate la Bursa de Valori București, care are ca obiect principal de activitate fabricarea produselor farmaceutice de bază.

SC Antibiotice SA publică pe site-ul oficial rapoartele financiare anuale, dar le conferă titlul de *raport anual*. Reprezentanții acestei companii includ aceste rapoarte în categoria raportări financiare, neglijând astfel stereotipul acut impregnat în mintea oamenilor. Astfel, în Raportul anual 2010, sunt cuprinse: Mesajul Președintelui Consiliului de Administrație, Orientarea strategică a companiei, Performanțele companiei în cursul anului (evoluția strategică, topul celor mai recunoscute mărci ale companiei, evoluția financiară unde se prezintă principalii indicatori economico-financiar, indicatori de profitabilitate, indicatori de lichiditate, indicatori de gestiune, evoluția bursieră etc.), Acțiuni și rezultate în cursul anului (care cuprinde aspecte referitoare la dezvoltarea capitalului uman și informații referitoare la activitățile educative desfășurate), Guvernanță corporativă, Responsabilitate socială, Rezultate economico-financiare (cu evoluția rezultatelor pentru 4 ani), Factori de risc, Raportul

auditorului. Această structură denotă o responsabilitate financiară și socială asumate de întreprindere, mult mai accentuate în 2011 (anul întocmirii Raportului anual 2010) decât în 2008 (când s-a elaborat Raportul anual 2007). În acel an, Raportul anual cuprindea următoarele informații: Istoria Antibiotice, Ne deosebesc tradiția, perseverența și exigența dovedită în ceea ce facem (avantaje competitive, misiune și valori, indicatori economico-financiar), 2007 – un an în care am dobândit „ceva în plus”, Antibiotice produce astăzi mai mult decât antibiotice, Produse de top marca Antibiotice, Calitatea produselor noastre ne-a deschis noi oportunități de export, Optimizăm procesul de producție pentru un plus de eficiență, Fabricăm medicamente sigure, eficiente și de calitate, Investim continuu în oameni, Aproape de oameni cu „știință și suflet”, Randamente mari pentru investitori, Creștere economică sănătoasă, Date financiare, Raportul auditorilor. Raportat la conținut, Raportul anului 2007 este mai mult asemănător unei promovări, unei reclame pe care o vor vedea toți cei care cred în raportarea financiară. Raportul anului 2010 are o tentă realist-financiară, fiind adaptat nevoilor informaționale ale utilizatorilor anului 2011.

Raportarea financiară diferă de situațiile financiare, cuprinzându-le pe acestea din urmă. Astfel, înțelegem că raportarea financiară este amplă și cuprinde atât informații contabile (tabele, conturi, semnificații contabile, principii contabile respectate etc.), cât și alte date de factură economică (analiză financiară, interpretarea rezultatelor obținute în cadrul unei perioade de timp determinate și compararea acestora cu rezultatele obținute în anii anteriori, studii comparative cu societățile concurente, explicarea fenomenelor economice care au determinat evoluția întreprinderii în sensul prezentat în raport pentru a oferi utilizatorului o bază concludentă a activității economice desfășurate).

În România, publicarea situațiilor financiare este, de cele mai multe ori, asimilată cu raportarea financiară. Și este adevărat! Ministerul Finanțelor Publice impune norme de întocmire a raportărilor financiare, solicită informații minime, iar mai mult decât se cere nu se acceptă în momentul depunerii. Dar acest lucru nu îngrădește dreptul fiecărei entități economice de a realiza o raportare financiară mai complexă, în care să includă și situațiile cerute de reprezentantul statului.

Bibliografie:

1. Berheci, M., *Principiul unicității bilanțului versus normalizarea multidimensională*, articol în *Validarea informației financiar-contabile în contextul dezvoltării durabile*, Editura Universității “Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2009, p.33.
2. Burlacu, D., *Valențele cognitive și decizionale ale informației contabile oferite de conturile anuale*, Editura Tehnopress, Iași, 2009, p.24.
3. Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, *Reglementare, conformitate și normalizare în contabilitatea românească*, Simpozion ediția a VI-a, Editura Mirton, Timișoara, 2008, pp.219-220.
4. Colasse, B., *Fundamentele contabilității*, Traducere Neculai Tabără, Editura Tipo Moldova, Iași, 2009, p.52.
5. Colasse, B., cu colaborarea lui Lesage, C., traducere în română Tabără, N., *Introducere în contabilitate*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2011, pp.543-544.
6. Cotleț, D., Megan, O., Cotleț, B., *Teoria și practica situațiilor financiare*, Ediția a II-a, Editura Mirton, Timișoara, 2010, p.5.
7. Dumitrean, E., *Contabilitate financiară*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2009, p.393.
8. Financial Reporting Council, *Statements of Principles for Financial Reporting*, The Accounting Standards Board Limited, 1999, pp.13-14.
9. *Fourth Council Directive of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies (78/660/EEC)*, consolidated version 16.07.2009.
10. Georgescu, I., *Elemente de contabilitate aplicate în societățile comerciale și instituțiile publice*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2004, p.107.

11. IASB, *International Accounting Standard 1 Presentation of Financial Statements*, IFRS Foundation, 2010.
12. IASB, *International Accounting Standard 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, IFRS Foundation, 2010.
13. IASB, *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IFRS Foundation, 2010.
14. Petrescu, S., *Diagnostic economic-financiar. Metodologie. Studii de caz*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2004, p.19
15. Ristea, M., Dumitru, C. G., Ioanăș, C., Irimescu, A., *Contabilitatea societăților comerciale*, Vol. II, Editura Universitară, București, 2009, p.648.
16. Tabără, N., Horomnea, E., Mircea, M. C., *Contabilitate internațională*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2009, pp.197-198.
17. Antibiotice - Raportul anual 2007, <http://www.antibiotice.ro/~antibiotice/UserFiles/pdf/356.pdf>, accesat pe 11 decembrie 2011.
18. Antibiotice - Raportul anual 2010, http://www.antibiotice.ro/~antibiotice/UserFiles/_Raport_2010_RO_Final%282%29.pdf, accesat pe 11 decembrie 2011.

REFLECȚII CONTABILE PRIVIND DESFĂȘURAREA ACTIVITĂȚII CONTROLATE ÎN COMUN PE BAZA CONTRACTULUI DE SOCIETATE CIVILĂ

*Conf. univ. dr. Valentina Paladi, ASEM
Conf. univ. dr. Natalia Prodan, ASEM
Asist. univ. drd. Lica Erhan, ASEM*

In this paper we examine several aspects stipulated in the joint venture contractual arrangement. For discussion are proposed the most frequent questions and problems that appear during the jointly controlled operations.

In conclusion there are formulated recommendations that deal with the accounting evidence of jointly controlled entities.

În scopul obținerii avantajelor economice suplimentare, agenții economici din R. Moldova pot desfășura o activitate economică supusă unui control comun, perfectată în baza înțelegerii contractuale. De regulă, o astfel de activitate este reglementată de prevederile: *SNC 31 „Reflectarea în rapoartele financiare a participațiilor în activitatea de întreprinzător sub control mixt”*, aprobat de Ministerul Finanțelor din R. Moldova, nr.16 din 29.01.1999 și *IAS 31 „Interese în asocierile în participație”*, în redacția anului 2011. Astfel, în accepțiunea art. 7 din IAS 31, asocierile în participație pot lua următoarele trei forme:

1. Activități controlate în comun;
2. Active controlate în comun;
3. Entități controlate în comun.

Ținem să precizăm că primele două forme ale asocierii în participație nu prevăd crearea unei entități distincte, pe când cea de-a treia formă – obligatoriu presupune crearea unei entități noi. De asemenea, dacă facem apel la Codul Civil al Republicii Moldova, nr.1107-XV din 06.06.2002, constatăm că prevederile acestui document echivalează primele două tipuri de asociere în participație cu contractul de societate civilă. În conformitate cu art. 1339 al aceluiași act legislativ „*în cadrul contractului de societate civilă, două sau mai multe persoane (asociați, participanți) se obligă reciproc să urmărească în comun scopuri economice ori alte scopuri, fără a constitui o persoană juridică, împărțind între ele foloasele și pierderile*”. Din articolul vizat, putem deduce că modul de constituire a unei societăți

civile, este oarecum similar celui de constituire a unei persoane juridice – câteva persoane (asociați, participanți) își unesc contribuțiile lor în scopul obținerii unor avantaje economice, excepție fiind faptul că persoană juridică, ca subiect de drept, în acest caz nu se creează. Participanții societății civile acționează în nume propriu, dar nu în cel al „firmei” create de către ei. De regulă, în calitate de participanți ai contractului de societate civilă pot fi doar întreprinderile individuale și/sau entitățile comerciale.

În conformitate cu Codul Civil și IAS 31, asocierea în participație sub formă de societate civilă, prevede desfășurarea doar a acelor genuri de activități care sunt stipulate în contractul încheiat între asociați, orientat, în primul rând, spre instituirea controlului comun asupra respectivei asocieri. În cadrul contractului de societate civilă se specifică deciziile, care vor necesita acordul tuturor participanților la asociere. La întocmirea contractului de societate civilă, participanții trebuie să țină cont de normele juridice generale, prevăzute atât de art. 1341 din Codul Civil al Republicii Moldova, cât și de art. 9-12 din IAS 31, cum ar fi: denumirea și sediul participanților; drepturile și obligațiile fiecărui participant; constituirea și funcțiile de conducere; repartizarea câștigului și a pierderilor între participanți; tipurile de activități practicate și durata acestora; procedura dizolvării societății și împărțirii patrimoniului ei etc. De rând cu cele menționate mai sus, în cadrul contractului de societate civilă, sunt elucidate răspunsurile la cele mai frecvente întrebări și problematice din cadrul unei asocieri, după cum urmează:

- ❖ Ce servește în calitate de contribuție în cadrul asocierii în participație?
- ❖ Cine este posesorul contribuțiilor depuse de asociați?
- ❖ Cine poartă răspunderea pentru contribuțiile depuse?
- ❖ Cine administrează activitatea societății civile?
- ❖ Care este modalitatea de repartizare a cheltuielilor și pierderilor, veniturilor și profitului societății civile? etc.

Răspunsul la prima întrebare îl putem obține, dacă facem apel la art. 1342 din Codul Civil, care precizează că, în calitate de *contribuții ale participanților la crearea unei societăți civile*, pot servi bunurile economice aflate în posesia acestora, inclusiv drepturile lor patrimoniale. Cu referire la mărimea contribuției fiecărui asociat, aceasta se precizează în contractul încheiat între părți. În lipsa unor dispoziții în acest sens, mărimea contribuțiilor este distribuită proporțional între asociați. De asemenea, contribuția unui asociat nu poate suferi unele modificări, fără consimțământul acestuia.

Odată efectuate contribuțiile în cadrul asocierii, apare justificată cea de a doua întrebare: cine va fi posesorul lor? Răspunsul este următorul: patrimoniul propriu depus de asociați, dar și bunurile produse în cadrul desfășurării activității controlate în comun, precum și veniturile generate în comun, sunt recunoscute drept *proprietate comună a participanților*, dacă, printr-o clauză contractuală, nu s-a dispus o altă prevedere. Totuși, patrimoniul care este arendat de un singur asociat, chiar dacă poate fi utilizat în scopuri comune de către societate, nu va fi recunoscut ca proprietate comună a participanților.

Totodată, dacă recurgem la art. 1343 din Codul Civil, constatăm că pentru bunul cedat în calitate de contribuție *poartă răspundere asociatul* (a treia întrebare), ceea ce semnifică faptul că atunci când asociatul este dator societății civile cu o sumă de bani, pe care nu a depus-o în termenele stabilite, acesta urmează să achite și dobânda stabilită de art. 619 din Codul Civil fără a fi scutit și de unele penalități, dacă acestea sunt prevăzute. Această regulă se aplică și în privința sumelor preluate pentru scopuri personale din mijloacele bănești disponibile ale societății, a căror dobândă se calculează începând cu ziua preluării.

În procesul administrării societății civile (a patra întrebare) fiecare asociat este în drept să activeze în numele tuturor participanților, dacă în contract nu este prevăzută clauza că funcția de a conduce a societății civile îi revine unui anumit participant, sau că conducerea societății civile este încredințată tuturor asociaților. Cel mai frecvent, totuși, funcția de conducere este delegată unui asociat concret. Asociatul desemnat nu poate renunța la funcția

dată, iar pentru destituirea asociatului din această poziție, este necesar votul unanim al tuturor participanților la contractul de societate civilă.

Prin administrarea societății subînțelegem: încheierea contractelor în numele societății civile, achitarea datoriilor totale ale societății față de terți, purtarea tratativelor cu alți agenți economici de pe piață, primirea deciziilor aferente încheierii contractelor, realizării obligațiilor contractuale, achitării cheltuielilor suportate în cadrul desfășurării activității în comun, adică realizarea tuturor acelor acțiuni necesare desfășurării cu succes a activității în comun.

Un aspect esențial, la care dorim să facem referire, menționat și în art. 1345 din Codul Civil, prevede că soluționarea problemelor privind desfășurarea în comun a activității, trebuie să fie asigurată printr-o înțelegere comună între toți participanții. Dacă asociații nu au ajuns la o înțelegere comună, problema în cauză se consideră nesoluționată, iar luarea deciziei prin majoritatea voturilor, în asemenea cazuri, nu se admite.

Un alt moment esențial ține de modalitatea de repartizare a rezultatelor obținute ca urmare a desfășurării activității în comun (a cincea întrebare). Astfel, asociații societății civile în urma desfășurării activității controlate în comun suportă propriile cheltuieli și pierderi. De regulă, modul de acoperire a acestora este prevăzut în contract, în caz contrar, fiecare asociat suportă cheltuieli și pierderi proporțional valorii cotelor-părți în activitatea comună. În mod analogic, sunt repartizate și veniturile și profiturile, generat de societatea civilă în rezultatul desfășurării unei asocieri în participație. Profitul obținut și patrimoniul creat în urma desfășurării activității societății civile se repartizează proporțional valorii cotelor de participație în activitatea comună.

Generalizând reflecțiile anterioare, putem afirma că contractul încheiat între asociații unei societăți civile în scopul desfășurării unei activități controlate în comun, trebuie să fie un document în care să fie perfectate, din punct de vedere juridic, toate aspectele aferente desfășurării reușite a activității, astfel încât, în caz de necesitate, să contribuie la lichidarea tuturor neclarităților, incorectitudinilor, la soluționarea situațiilor controversate, în special, în cazuri de reziliere a contractului sau dizolvare a societății civile.

Totodată, făcând trimitere la parte pur contabilă, a subiectului abordat, am constatat lipsa unei baze legislativ-normative, care ar reglementa evidența contabilă a operațiunilor economice desfășurate în cadrul activității controlate în comun în R. Moldova. Prevederile SNC și IAS 31 care fac referire doar la faptul că evidența contabilă a activității desfășurate în comun nu se ține separat, este prea îngustă în comparație cu paleta largă de problematice aferentă evidenței contabile în cadrul acestui tip de asociere. Considerăm că elaborarea și implementarea unui Standard Național de Contabilitate dedicat problematicii date, ar facilita evidența contabilă a multor entități autohtone care desfășoară activități controlate în comun.

Cu toate că există un vid informațional și o bază legislativ-normativă atât de precară, cu care, la moment, se confruntă agenții economici din R. Moldova, prevederile IAS 31 cer ca fiecare asociat într-o asociere în participație, să evidențieze în anexa la situațiile financiare anuale sau în rapoartele contabilității manageriale, pe subconturi separate, cota activelor utilizate în desfășurarea activității comune și a datoriilor suportate, precum și cota cheltuielilor, veniturilor și a rezultatelor financiare obținute din vânzarea bunurilor sau prestarea serviciilor din asocierea în participație.

În contextul problematicii date, venim cu recomandarea ca fiecare asociat să-și reflecte activele depuse în calitate de contribuție în desfășurarea activității în comun la un cont separat. Considerăm că în calitate de un astfel de cont ar putea servi – „*Decontările din operațiile de participație*”. De asemenea, găsim oportun ca operațiile economice aferente desfășurării activității în comun să fie contabilizate de asociatul căruia îi revine funcția de administrator al asocierii în participație.

Pornind de la cele expuse ținem să specificăm că, în ultimii ani, în R. Moldova, contractele de societate civilă s-au dovedit a fi un instrument extrem de important în

dezvoltarea afacerilor entităților autohtone. Totodată, anume, în baza acestui contract, poate fi creat un parteneriat flexibil, care, pe de o parte, nu impune formalități complexe de înregistrare și autorizare, iar pe de altă parte, poate stabili „reguli clare de joc” între asociați. Avantajul major al contractului de societate civilă constă în detalierea, în cadrul acestuia, nu doar a drepturilor și obligațiilor participanților, dar și a modalității de desfășurare a activității în comun.

În situația în care contractul de societate civilă este întocmit și implementat corect, societatea civilă – ca o formă a asocierilor în participație, ajunge să reprezinte o oportunitate de dezvoltare a afacerii cu avantaje semnificative, atât pentru agenții economici autohtoni, cât și pentru economia Republicii Moldova în ansamblu.

Bibliografie:

1. Codul Civil al Republicii Moldova., Ch.: Cartea S.A., 2002
2. Standardul Național de Contabilitate 31 „Reflectarea în rapoartele financiare a participanților în activitatea de întreprinzător sub control mixt”, aprobat de Ministerul Finanțelor din R. Moldova, nr. 16 din 29.01.1999. www.minfin.md
3. IAS 31 „Interese în asocierile în participație”, în redacția anului 2011. www.minfin.md.

POLITICI, PROCEDURI ȘI METODE CONTABILE APLICABILE LA RECUNOAȘTEREA ELEMENTELOR ÎN BILANȚ. TERȚII

Lect. univ. dr. Ana Pișleag, Universitatea „Spiru Haret”, Brașov, România

The objective of this presentation is the theoretical and practical aspects of accounting policies and procedures required by law for others.

Accounting policies define an accounting concept of "sincerity" of each entities in the presentation of all financial information.

Accounting regulations in accordance with the EEC Fourth Directive published in 3055/2009 the number of Public Order Minister of Finance, as defined accounting policies „ „principles, foundations, rules and practices applied by an entity in preparing and presenting financial statements (section 267 paragraph (1)). According to article ten of the Order of the Minister of Finance for approval number 3055/2009 in accordance with European accounting regulations, entities must develop its own accounting policies to be approved by administrators.

1. Cadrul juridic privind politicile și procedurile contabile

În legislația financiar-contabilă din România, noțiunea de „*politici contabile*” este de dată recentă fiind preluată din Standardul Internațional de Contabilitate 8 „*Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*” și aprobată prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice 94/2001¹.

Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comisiei Europene, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice, 3055/2009², definesc politicile contabile ca fiind „*principiile, bazele, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*” (punctul 267 alineatul 1).

Dacă o entitate nu are administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligația gestionării entității respective. *Aceleași reglementări prevăd faptul ca administratorii entității trebuie să aprobe politicile contabile pentru operațiunile derulate,*

¹ Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.94-2001 (M.O.nr.85/20.02.2001)

² Idem op. citată pct. 2.

inclusiv proceduri proprii pentru situațiile prevăzute de legislație. După cum rezultă din textul acestor reglementări, politicile contabile nu se limitează la tratamente contabile, ci vizează opțiuni asupra cărora administratorii trebuie să se decidă și să le aprobe.

În teoria și practica contabilă, alături de conceptul de „*politici contabile*”, apar și conceptele de „*metode contabile*” ori „*politici și norme contabile*”¹.

Metodele contabile reprezintă *tratamente sau proceduri utilizate de entitate în concordanță cu normele și politicile contabile pentru a produce și furniza informații fidele privind poziția financiară, performanțele financiare și fluxurile de numerar ale unei entități.*

Politicile și normele contabile sunt considerate ca fiind *tratamente ce oferă mai multe posibilități pentru rezolvarea aceluiași probleme, asigurând libertatea de a alege între o metodă sau alta pentru a construi și reda informația privind poziția financiară, rezultatele și fluxurile de numerar ale entității.* Deci, potrivit Reglementărilor contabile armonizate cu Directivele europene, administratorii entităților trebuie să aprobe **politici contabile** pentru operațiunile desfășurate, inclusiv **proceduri proprii** pentru situațiile prevăzute de legislația în vigoare.

Procedura contabilă este o metodă sau o tehnică folosită pentru a înregistra sau sintetiza informațiile financiare în procesul întocmirii situațiilor financiare².

Deci, **procedurile interne** stabilesc *modul în care se desfășoară în entitate operațiunile economico-financiare și de altă natură.*

2. Politici contabile privind recunoașterea elementelor în bilanț – terții

Prin categoria de *decontări cu terții*, sunt delimitate *toate datoriile și creanțele față de terțe persoane, cu termen de decontare scurt.*

2.1. Politici referitoare la datorii

O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită și datorie curentă, atunci când:

- se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității; sau
- este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung. Datoriile pe termen lung purtătoare de dobândă se vor menține clasificate în această categorie chiar și atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanțului, dacă:

- termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni ;
- există un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților, care este încheiat înainte de data bilanțului.

2.2. Politici referitoare la terți

Contabilitatea terților asigură evidența datoriilor și creanțelor entității în relațiile ei cu furnizorii, clienții, personalul , asigurările sociale, bugetul statului, entitățile afiliate și cele legate prin interese de participare, acționarii, debitorii și creditorii diverși. Printre politicile privind terții enumerăm:

*a) Datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii, de la care până la sfârșitul perioadei de gestiune , nu s-au primit facturile se evidențiază distinct în contabilitate cu ajutorul contului 408 – **Furnizori – facturi nesosite** pe baza documentelor justificative privind livrarea bunurilor, respectiv a serviciilor, prin intermediul următoarelor formule contabile:*

611 Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile = 408 Furnizori – facturi nesosite
--

¹ IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori”, Standardele de Raportare Financiară, Editura CECCAR, București, 2007

² Siegel J., Shim J., *Dictionar of Accounting Terms*, 4th edition, Barron`s Educational Series, 2005

b) *Creanțele față de clienți pentru care, până la finele lunii, nu au fost întocmite facturi se evidențiază distinct în contabilitate (contul 418 *Clienți-facturi de întocmit*), pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.*

418 <i>Clienți – facturi de întocmit</i> = 704 <i>Venituri din prestații prestate</i>

- c) Potrivit contabilității de angajament entitățile trebuie să evidențieze în contabilitate:
- toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale;
 - în conturile de furnizori și clienți, se evidențiază distinct datoriile, respectiv creanțele din penalități stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen și alte elemente de natură similară.

d) Avansurile acordate către furnizori și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte: 409 – *Furnizori debitori*, respectiv 419 – *Clienți creditori*.

e) *Creanțele și datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor entității, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută.*

O tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, valabil la data efectuării operațiunii.

Diferențele de curs valutar, care apar cu ocazia decontării, creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate, inițial, pe parcursul lunii, sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate, trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar (665 *Cheltuieli de curs valutar*, 765 *Venituri din diferențe de curs valutar*).

Diferențele de valoare care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei, în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate, inițial, pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate, trebuie recunoscute în luna în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare (668 *Alte cheltuieli financiare*, 768 *Alte venituri financiare*).

La finele fiecărei luni, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

La scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora (*confirmări de solduri, dovada că s-a încercat a se lua legătura cu entitățile debitoare, dacă sunt radiate sau falimentate*).

Contabilitatea furnizorilor și clienților, a celorlalte datorii și creanțe se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică. În acest sens, în contabilitatea analitică, furnizorii și clienții se grupează astfel: interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată, respectiv de încasare.

f) În cazul *mărfurilor returnate de clienți*, se corectează înregistrările contabile efectuate cu ocazia vânzărilor mărfurilor și anume: se corectează conturile 4111 „*Clienți*”, 707 „*Venituri din vânzarea mărfurilor*”, 607 „*Cheltuieli privind mărfurile*”, 371 „*Mărfuri*” prin stornare în roșu.

g) *Creanțele incerte, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118 „Clienți incerti sau în litigiu” sau în conturi analitice ale conturilor de creanțe, pentru alte creanțe decât clienții).*

h) *Contabilitatea decontărilor cu personalul* cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă,

precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii, primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii și alte datorii în bani și/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată.

În legătură cu salariile, intervin *contribuțiile sociale* care cuprind obligațiile pentru contribuția la asigurările sociale, contribuția la asigurările sociale de sănătate și la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj.

Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri. Impozitul se calculează lunar astfel:

- *la locul unde se află funcția de bază*, se aplică 16% asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni și
 - *pentru veniturile obținute în alte contracte*, cota de 16% se aplică asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuțiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora;
 - *în cazul veniturilor din salarii stabilite pentru perioada anterioară*, impozitul se calculează și se reține la data efectuării plății și se virează până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a plătit.
- i) În categoria *decontărilor cu bugetul statului și fondurile speciale*, intră: impozitul pe profit/venit, taxă pe valoarea adăugată, impozitul pe venituri de natura salariilor, subvențiile de primit, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.

Impozitul pe profit/venit de plată trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite. Dacă suma plătită depășește suma datorată, surplusul trebuie recunoscută drept creanță. Plățile anticipate în contul impozitului pe profit, se reflect distinct în contabilitate (*contul 4411 Impozitul pe profit*).

Taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile și livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate în România se determină potrivit legii și se înregistrează în contabilitate.

Impozitul pe venituri de natura salariilor, cuprinde totalul impozitelor individuale calculate potrivit legii și se înregistrează în conturi distincte.

Accizele și fondurile speciale incluse în prețuri sau tarife sunt reflectate în contabilitate pe seama conturilor corespunzătoare de datorii, fără a tranzita prin conturile de venituri și cheltuieli. Subvențiile se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

- j) *Dividendele repartizate deținătorilor de acțiuni*, propuse sau declarate după data bilanțului, precum și celelalte repartizări similare efectuate din profit, nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilanțului.
- k) *Creanțele/datoriile entității față de alți terți, alții decât personalul propriu*, clienții și furnizorii se înregistrează în conturile de debitori/creditori diverși.
- l) *Cheltuielile efectuate și veniturile realizate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare*, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans.
- m) Operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, în contul 473 *Decontări din operații în curs de clarificare*. Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării.

Bibliografie:

1. *** Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată (M.O. nr.1066 /17.11.2004), cu modificările și completările ulterioare.
2. *** IAS 8 „*Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*”, Standardele de Raportare Financiară, Editura CECCAR, București, 2007.
3. *** Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor

- conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 766 bis/10.11.2009.
4. *** Petre G., *Politici contabile între necesitate și obligație legală*, Audit financiar nr.1/2010.
 5. IASB, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, Editura CECCAR, 2007.
 6. *** *Legea contabilității nr. 82/1991*, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I., nr. 454/18.06.2008.
 7. Pișleag A., *Diagnosticul financiar al întreprinderii*, Editura Matrix Rom, București, 2002.
 8. Pișleag A., *Contabilitate financiară curentă*, Editura Alma Mater, Sibiu, 2011.

ASPECTE TEORETICE ȘI PRACTICE ALE CONTABILITĂȚII PROVIZIOANELOR

Conf. univ. dr. Angela Popovici, ASEM

The theoretical and practical aspects of provisions accounting are examined in this article. The author referred to the main problems that may occur in provisions accounting: the determination of provisions' composition, the recognition and evaluation of provisions, the estimation of the tax consequences and the identification of provisions' information in the financial statements.

În procesul desfășurării activității economico-financiare a entității se pot genera anumite pierderi și cheltuieli pe care evenimentele trecute și actuale le fac posibile. Pentru acoperirea acestor pierderi și cheltuieli entitatea poate constitui provizioane.

În Republica Moldova, modul de contabilizare a provizioanelor nu este reglementat sub aspect normativ. În practica internațională, contabilitatea provizioanelor este reglementată de prevederile Standardului Internațional de Contabilitate (IAS) 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente” [1, pag. 927].

Necesitatea constituirii provizioanelor derivă din principiul prudenței, care nu permite supraevaluarea activelor și veniturilor și subevaluarea datoriilor și cheltuielilor.

În practica internațională, provizioanele se contabilizează în componența datoriilor [5, pag. 738]. Totodată, în opinia noastră, provizioanele, în mod direct, nu reprezintă datorii, deoarece nu pot fi stabilite cu certitudine valoarea și termenul de achitare ale acestora.

La contabilizarea provizioanelor, apar următoarele probleme de ordin principal:

- Stabilirea componenței provizioanelor;
- Recunoașterea provizioanelor;
- Evaluarea provizioanelor;
- Aprecierea consecințelor fiscale ale provizioanelor;
- Identificarea informațiilor aferente provizioanelor ce urmează a fi prezentate în situațiile financiare.

În conformitate cu Directiva a IV-a a Consiliului Comunității Europene, *provizioanele se constituie pentru* [2, pag. 1-2]:

- a) litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- b) cheltuieli legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- c) acțiuni de restructurare;
- d) pensii și obligații similare;
- e) dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;
- f) impozite;
- g) prime ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
- h) alte provizioane.

În mod similar, se constituie provizioanele și în România [3, pag. 151-156].

În Rusia, provizioanele se constituie pentru:

- a) litigii juridice;
- b) deservirea și reparația pe termen de garanție;
- c) protecția mediului ambiant;
- d) vânzarea sau încetarea anumitor tipuri de activități etc. [4, pag. 127].

Recunoașterea prevede stabilirea perioadei în care provizioanele pot fi contabilizate și prezentate în situațiile financiare. Provizioanele trebuie recunoscute numai în momentul în care:

- o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă;
- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion.

Provizioanele se pot distinge de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau cheltuielile angajate, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei. Spre deosebire de acestea:

- datoriile din credite comerciale constituie obligații de plată a bunurilor sau serviciilor ce au fost primite de la sau expediate de furnizori și care au fost facturate, sau a căror plată a fost convenită în mod oficial cu furnizorii; și
- cheltuielile angajate sunt obligațiile de plată pentru bunuri și servicii care au fost primite de la sau expediate de furnizori, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau nu s-a convenit oficial asupra plății lor cu furnizorul, inclusiv salariile datorate angajaților (de exemplu, sumele aferente concediului plătit). Deși, uneori, este necesară o estimare a valorii sau exigibilității acestor datorii, elementul de incertitudine este, în general, mult mai redus decât în cazul provizioanelor.

Angajamentele entităților sunt prezentate, de regulă, ca parte a datoriilor rezultate din credite comerciale sau din alte activități, în timp ce provizioanele sunt raportate separat.

Obligațiile aferente provizioanelor cuprind:

- obligațiile legale care rezultă dintr-un contract (în mod explicit sau implicit) sau din prevederile legislației;
- obligațiile implicite, care rezultă din acțiunile unei entități, în cazul în care, prin stabilirea unei practici anterioare, prin politica sau declarația scrisă, se confirmă că entitatea:
 - a) își asumă anumite responsabilități (de exemplu, obligația privind plata recompenselor pentru rezultatele activității anuale);
 - b) oferă asigurări partenerilor că își va onora responsabilitățile stabilite.

Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare.

De menționat că se vor recunoaște ca provizioane doar acele obligații generate de evenimente anterioare care sunt independente de acțiunile viitoare ale entității (de exemplu, modul de desfășurare a activității în viitor). Exemple de astfel de obligații sunt amenzile sau costurile de eliminare a efectelor negative, produse mediului, pedepsite de lege, ambele generând ieșiri de resurse care încorporează beneficii economice, indiferent de acțiunile viitoare ale entității. Similar, o entitate recunoaște un provizion pentru costurile de închidere a unei instalații petroliere, cu condiția ca respectiva entitate să remedieze daunele produse deja. Spre deosebire de această situație, o entitate poate intenționa sau poate avea nevoie, datorită presiunilor de ordin comercial sau a cerințelor de ordin legal, să efectueze cheltuieli pentru a putea acționa într-un anumit mod (de exemplu, prin instalarea de filtre pentru fum într-un anumit tip de fabrică). Deoarece entitatea poate evita cheltuielile viitoare prin diverse acțiuni,

de exemplu, prin modificarea procedurii de fabricație, ea nu are o obligație curentă aferentă acelei cheltuieli viitoare și, deci, nu va recunoaște niciun provizion.

Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate. *Provizioanele se evaluează* în suma costurilor necesare stingerii obligației aferente. Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligațiilor aferente provizioanelor este suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod rațional, pentru stingerea datoriei la data raportării sau pentru transferarea acesteia unei terțe părți la acel moment [7].

Provizioanele recunoscute se contabilizează ca majorare simultană a valorii activelor, costurilor și/sau cheltuielilor și a datoriilor pe termen lung și/sau curente. Modul de constituire și de contabilizare a provizioanelor este prezentat în următoarele exemple.

Exemplul 1. *În anul 2011, o entitate a vândut frigiderे însoțite de un certificat de garanție pentru 12 luni. Dacă la toate frigiderеle vândute în anul 2011 s-ar găsi defecte neînsemnate, costurile de reparație vor constitui 50 000 lei, iar la depistarea defectelor majore costurile de reparație s-ar ridica la 200 000 lei. Previziunile entității arată că, pentru anul următor, 80% din mărfurile vândute nu vor avea defecte, 15% vor avea defecte neînsemnate, iar 5% – defecte majore.*

În baza datelor din exemplu, în anul 2011, entitatea va constitui un provizion pentru acoperirea costurilor de reparație pe perioada de garanție în sumă de 17 500 lei [(80% x 0) + (15% x 50 000 lei) + (5% x 200 000 lei)].

Provizioanele recunoscute se contabilizează în felul următor:

Debit contul 712 „Cheltuieli comerciale” – 17 500 lei

Credit contul 538 „Provizioane aferente cheltuielilor și plăților preliminare” – 17 500 lei.

În cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse purtătoare de beneficii economice, provizionul se anulează prin decontare la venituri curente.

Exemplul 2. *Soldul provizionului privind plata recompenselor pentru rezultatele activității anuale, la 31 decembrie 2011, constituie 10 000 lei. În conformitate cu politica de contabilitate, începând cu 1 ianuarie 2012, entitatea nu va mai constitui provizioane în acest scop și nu va plăti astfel de recompense.*

În baza datelor din exemplul 2, entitatea va deconta soldul provizionului neutilizat la 31 decembrie 2011 în sumă de 10 000 lei ca diminuare a datoriilor și majorare a veniturilor curente.

Această operațiune economică se contabilizează în felul următor:

Debit contul 538 „Provizioane aferente cheltuielilor și plăților preliminare” – 10 000 lei

Credit contul 612 „Alte venituri operaționale” – 10 000 lei.

Conform Codului Fiscal, provizioanele constituite nu sunt recunoscute ca deduceri fiscale, cu excepția provizioanelor privind pierderile la împrumuturi și dobânzi aferente pentru instituțiile financiare și organizațiile de microfinanțare. Totodată, suma provizioanelor utilizate este permisă spre deducere companiilor de leasing pentru acoperirea creanțelor ce țin de nerecuperarea ratelor și dobânzilor de leasing în mărime de până la 5%, inclusiv din soldul mediu ponderat anual al creanțelor aferente contractelor de leasing, dacă aceste provizioane îndeplinesc cumulativ următoarele condiții [6, art. 31, aln. 6]:

- nu sunt garantate de o altă persoană;
- sunt datorate de o persoană care nu este afiliată contribuabilului.

Informațiile aferente provizioanelor trebuie reflectate în situațiile financiare. În acest scop, considerăm că este rezonabilă aplicarea prevederilor IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente” [1, paragraful 84-85]. Potrivit acestui standard, pentru fiecare clasă de provizioane, o entitate trebuie să prezinte:

- a) valoarea contabilă la începutul și la sfârșitul perioadei;
- b) provizioanele suplimentare constituite în cursul perioadei, inclusiv majorările provizioanelor existente;
- c) sumele utilizate (adică cheltuieli suportate și deduse din provizioane) în cursul perioadei;

- d) sumele neutilizate și reluate în cursul perioadei;
- e) creșterea din cursul perioadei a valorii actualizate din cauza trecerii timpului și efectul oricărei modificări a ratei de actualizare.

Nu sunt prevăzute informații comparative.

O entitate trebuie să prezinte pentru fiecare clasă de provizioane:

- a) scurtă descriere a naturii obligației și estimarea plasării în timp a oricăror ieșiri de beneficii economice aferente;
- b) indicație a incertitudinilor privind valoarea sau plasarea în timp a acestor ieșiri. În cazul în care acest lucru este necesar pentru a furniza informații adecvate, o entitate trebuie să prezinte principalele ipoteze referitoare la evenimentele viitoare;
- c) valoarea oricăror rambursări preconizate, indicând valoarea oricărui activ recunoscut pentru rambursarea preconizată.

În *concluzii*, menționăm că provizioanele trebuie constituite doar în cazurile în care entitatea are anumite obligații legale sau implicite, care rezultă din prevederile legislației sau din practicile anterioare.

Mărimea provizioanelor nu trebuie să depășească suma costurilor necesare stingerii obligației aferente.

Până la aprobarea unui Standard Național de Contabilitate privind provizioanele considerăm rezonabilă aplicarea prevederilor IAS 37 în conformitate cu politica de contabilitate a entității.

Provizioanele urmează să fie reflectate distinct în situațiile financiare și delimitate de alte elemente contabile.

Bibliografie:

1. Standardele Internaționale de Raportare Financiară - IFRS: norme oficiale emise la 1 ianuarie 2011. – București: Editura CECCAR, 2011. – 1364 p.
2. Directiva a IV-a a Consiliului Comunității Europene – București: Expertiza contabilă, 2007. – 15 p.
3. Reglementări contabile, 2011 / ed. îngrij. de Nicolae Mândoiu – București: Con Fisc, 2011.
4. 22 положения по бухгалтерскому учету: сб. док. - 3-е изд., испр. - М.: ОМЕГА - Л, 2007. - 352 с.
5. Ghid practic de aplicare a reglementărilor contabile conform Directivelor Europene aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor Publice, nr. 3.055 / 2009 / Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România – Institutul Național de Dezvoltare Profesională Continuă. – București: Editura CECCAR, 2010.
6. Codul Fiscal al RM / Contabilitate și audit, 2012, nr.1.
7. Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii” (proiect). www.minfin.md.

LIBERTATE ȘI NORMATIV ÎN EVALUAREA IMOBILIZĂRILOR

Conf. univ. dr. Natalia Zlatina, ASEM

Traditional financial reports prepared under the historical cost accounting method are criticized for its lack of relevance to users of those financial reports. An asset revaluation modifies original historical costs of assets to current market value, therefore providing more up-to-date value of an entity's assets to users. The presence of information asymmetry in accounting generally refers to the situation where external users of the financial reports cannot obtain full information about the entity due to the disparity between the reported information and the true economic reality of the entity. In view of this, the availability of information required to make optimal decisions becomes critical.

Informația contabilă nu prezintă o utilitate garantată destinatarilor decât într-un mediu de prelucrare care solicită o aplicare corectă a normelor contabile. Libertate și conformitate, iată o ecuație a relevanței și credibilității informațiilor prezentate în situațiile financiare. Asigurarea unui grad cât mai mare de transparență în comunicarea financiară reprezintă un obiectiv important urmărit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară. În optica acestora, la nivelul entităților, măsurarea, evaluarea și recunoașterea deprecierei de valoare – definitive, prin prisma amortizării, respectiv reversibile, prin intermediul ajustărilor de valoare, se constituie în mecanisme, pârghii de gestionare a resurselor la dispoziția managementului. Relevantă în sensul furnizării de cunoștințe utile în luarea deciziilor economice eficiente privind poziția financiară și performanța unei entități contabile, credibilitatea, respectiv, informația nu conține erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce și-au propus să reprezinte, sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte.

Sporirea puterii normelor internaționale de contabilitate și aplicarea sistemului contabil național pun, în mod evident, și probleme în evaluarea imobilizărilor. Baza de evaluare a imobilizărilor depinde, în mod direct, de natura relației dintre fiscalitate și contabilitate, respectiv de raționamentul profesional asupra înregistrării faptelor economice. Astfel, normele autohtone de contabilitate recomandă folosirea costului istoric pentru evaluarea imobilizărilor, precum și reevaluarea periodică a anumitor active imobilizate, dacă este cazul.

Criteriile de recunoaștere a imobilizărilor, indiferent că sunt achiziționate sau generate intern, se prezintă astfel:

- ⇒ **activul este controlat de entitate ca rezultat al unor evenimente trecute;**
- ⇒ **entitatea se așteaptă ca activul să genereze beneficii economice viitoare;**
- ⇒ **costul activului poate fi măsurat credibil;**
- ⇒ **activul poate fi separat de fondul comercial (în cazul imobilizărilor necorporale).**

- ⌘ **valoare contabilă** este valoarea de înregistrare care, în conformitate cu tratamentul contabil de bază, se determină ca diferență între costul activului corporal sau necorporal și suma dintre amortizarea cumulată și pierderile de valoare din deprecieri cumulate;
- ⌘ **valoare amortizabilă** reprezintă costul inițial diminuat cu valoarea reziduală;
- ⌘ **valoare reziduală** reprezintă valoarea netă pe care entitatea estimează că o va obține pentru un activ la sfârșitul duratei de viață utilă a acestuia, după deducerea prealabilă a costurilor de cedare estimate (dacă acele active au vechimea și îndeplinesc condițiile scontate la sfârșitul duratei de viață);
- ⌘ **valoarea specifică entității** (valoarea realizabilă) reprezintă valoarea actualizată a fluxurilor de numerar pe care entitatea estimează să le obțină din utilizarea continuă a activului și din vânzarea acestuia la sfârșitul duratei de viață (sau pe care entitatea se așteaptă să o obțină în urma lichidării unei datorii);
- ⌘ **valoare justă** este suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între două părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv;
- ⌘ **valoare recuperabilă** este maximumul dintre prețul net de vânzare și valoarea de utilizare, adică valoarea ce se așteaptă a fi recuperată din utilizarea viitoare a unui activ, incluzând valoarea reziduală a acestuia la momentul cedării; *valoarea recuperabilă* se compară (de obicei, la sfârșitul anului) cu valoarea contabilă și, în cazul în care aceasta este mai mică decât valoarea contabilă, diferența este recunoscută ca o cheltuială;
- ⌘ **valoare reevaluată** este valoarea justă a activului diminuată cu amortizarea cumulată și pierderile de valoare cumulate.

Trebuie menționat că fiecare din valorile nominalizate pot fi aplicate de entități fie în condiții reglementate de standardele contabile sau alte acte normative, fie la decizia managementului entității.

Libertățile contabile fac ca informațiile furnizate de contabilitate să fie pentru utilizatori rezultatul unui compromis între așteptări și exigențe, iar pentru producători, un raport între sinceritate și regularitate. De exemplu, politica de amortizare reținută de către o entitate influențează evoluția rezultatului, iar parametrii prin care se exercită această influență sunt durata de amortizare și metoda de amortizare.

Se impune aici a arăta faptul că aplicarea preferențială a evaluărilor în contabilitate, anume: testul de depreciere a activelor; reevaluarea imobilizărilor; schimbarea metodelor de evaluare a stocurilor; evaluarea subiectivă a imobilizărilor necorporale și a titlurilor financiare; modificarea ritmului de amortizare; flexibilitatea politicilor privind provizioanele; prețurile interne de cedare a activelor și cele de cedare între filialele aceluiași grup pot conduce la realizarea netezirii rezultatului entității.

În virtutea principiului prudenței, activele trebuie evaluate la costul istoric. Aplicarea cu strictețe a principiului costului istoric poate afecta însă imaginea situației financiare a unei entități. Din acest motiv, normalizatorii contabili autorizează reevaluarea, în anumite condiții, a imobilizărilor corporale. Trebuie însă precizat că reevaluarea imobilizărilor corporale furnizează, prin intermediul unor variabile, precum mărimea diferenței din reevaluare, baza de calcul al amortizării și durata perioadei de amortizare, mijloace considerabile pentru „împodobirea bilanțului”.

Exemplul 1. Entitatea CREDO S.R.L. deține, în patrimoniul său, printre altele, imobilizări corporale achiziționate la un cost de 300 000 lei, valoarea amortizărilor acestor imobilizări fiind 280 000 lei. Managerii decid să înregistreze imobilizările corporale la valoarea lor actuală de 500 000 lei. Operația generează creșterea valorii nete contabile și a capitalurilor proprii cu 480 000 lei. Pentru a evidenția efectele benefice ale acestei operații pentru imaginea entității, prezentăm, în paralel, bilanțul, înainte și după reevaluarea imobilizărilor.

Bilanțul contabil: entitatea CREDO

ACTIV	Suma, lei		PASIV	Suma, lei	
	înainte de reevaluare	după reevaluare		înainte de reevaluare	după reevaluare
Imobilizări corporale	300 000	780 000	Capital social	200 000	200 000
Amortizarea imobilizărilor corporale	280 000	280 000	Diferențe din reevaluare	0	480 000
Valoarea de bilanț a imobilizărilor corporale	20 000	500 000	Profitul (pierderea) perioadei precedente	(300 000)	(300 000)
Active circulante	150 000	150 000	Profitul (pierderea) perioadei de gestiune	50 000	50 000
			Total capitaluri proprii	(50 000)	430 000
			Datorii	220 000	220 000
Total activ	170 000	650 000	Total pasiv	170 000	650 000

Legea privind societățile pe acțiuni stipulează că valoarea activelor nete ale societății nu poate fi mai mică decât mărimea capitalului ei social. Dacă mărimea lor este inferioară acestei limite pe parcursul a doi ani consecutivi, orice acționar este în drept să ceară adunării generale a acționarilor reconstituirea sau reducerea mărimii capitalului social, iar, în unele cazuri, și dizolvarea societății. În cazul CREDO S.R.L., reevaluarea imobilizărilor corporale a permis reconstituirea capitalurilor proprii (activelor nete) fără a mai fi necesare aporturile acționarilor sau adoptarea altor hotărâri.

Un alt exemplu de flexibilitate în aplicarea principiilor contabile este reprezentat de alegerea perioadelor, metodelor de amortizare și stabilirea valorii reziduale, mărimile acestora având influențe esențiale diferite asupra evaluării ulterioare. Managementul entității decide duratele de viață utile adecvate și valorile reziduale aferente imobilizărilor. Dacă managerii

profită de această flexibilitate într-o manieră agresivă urmărind creșterea artificială a profiturilor, selectând fie durate de viață utilă a imobilizărilor prea mari sau valori reziduale ale acestora mai mari, atunci cheltuielile cu amortizarea vor fi subevaluate. În această situație, rezultatul din activitatea curentă va fi supraevaluat la fel ca și valorile contabile ale acestor imobilizări. În cazul când, la o dată ulterioară, se ajunge la concluzia că valorile contabile ale acelor imobilizări sunt superioare fluxurilor nete de numerar neactualizate care vor fi obținute prin utilizarea imobilizărilor, soluția viabilă o reprezintă reducerea valorii acestor imobilizări.

Este știut faptul că, în scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor patrimoniale. Evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la *valoarea de inventar*, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței. Fac obiectul evaluării și imobilizările în curs de execuție.

Corectarea valorii imobilizărilor necorporale și corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constata o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

În cazul imobilizărilor corporale și necorporale, la determinarea pierderilor din depreciere, pot fi avute în vedere, de către evaluatori independenți sau personalul entității. Pentru a stabili dacă există deprecieri ale imobilizărilor corporale și necorporale, în afara constatării faptice cu ocazia inventarierii, pot fi luate în considerare surse externe și interne de informații.

La **sursele externe de informații**, se încadrează aspecte, precum:

- ↳ pe parcursul perioadei, valoarea justă (de piața) a activului a scăzut semnificativ mai mult decât ar fi fost de așteptat ca rezultat al trecerii timpului sau utilizării;
- ↳ pe parcursul perioadei, au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat asupra mediului tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul etc.

Din **sursele interne de informații** se exemplifică următoarele elemente:

- ☞ există indicii de uzură fizică sau morală a imobilizării;
- ☞ pe parcursul perioadei, au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în ceea ce privește gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se așteaptă să fie utilizată. Astfel de modificări includ:
 - ✍ situațiile în care imobilizarea devine neproductivă, planurile de restructurare sau de întrerupere a activității căreia îi este dedicată imobilizarea, precum și planificarea cedării imobilizării înainte de data estimată anterior;
 - ✍ raportările interne pun la dispoziție indicii cu privire la faptul că rezultatele economice ale unei imobilizări sunt sau vor fi mai slabe decât cele scontate. Indiciile de depreciere a imobilizărilor, puse la dispoziție de raportările interne, includ:
 - ☞ fluxul de numerar necesar pentru achiziționarea unei imobilizări similare, pentru exploatarea sau întreținerea imobilizării este semnificativ mai mare decât cel prevăzut inițial în buget;
 - ☞ rezultatul din exploatare generat de imobilizare este vizibil inferior celui prognozat;
 - ☞ o scădere semnificativă a profitului din activitatea operațională prevăzut în buget, respectiv o creștere semnificativă a pierderilor prevăzute în buget, generate de imobilizare etc.

Deciziile privind reluarea unor deprecieri înregistrate în conturile de ajustări au la baza constatările comisiei de inventariere.

Pot exista și unele indicii că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru o imobilizare necorporală sau corporală nu mai există sau s-a redus. La această evaluare, se ține cont de surse externe și interne de informații.

În categoria surselor externe de informații, se pot încadra următoarele:

- ✿ valoarea justă a imobilizării a crescut semnificativ în cursul perioadei;
- ✿ în cursul perioadei, au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității sau se estimează că astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în mediul tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul etc.

Dintre sursele interne de informații se exemplifică următoarele:

- ✿ pe parcursul perioadei, au avut loc modificări semnificative, cu efect favorabil asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în ceea ce privește gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se așteaptă să fie utilizată. Aceste modificări includ costurile efectuate în timpul perioadei pentru a îmbunătăți și a crește performanța imobilizării sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparține imobilizarea;
- ✿ raportările interne dovedesc faptul că performanța economică a unei imobilizări este sau va fi mai bună decât s-a prevăzut inițial etc.

Evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanțului se efectuează la cost, mai puțin amortizarea și ajustările cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare ulterioară cumulată și orice pierderi din deprecieri ulterioare cumulate. Această flexibilitate și opțiunile contabile trebuie folosite și aplicate de către managementul entității pentru a oferi o imagine fidelă a activității entității, iar contabilii care acceptă provocarea etică a contabilității creative trebuie să fie conștienți de scopul atât al abuzului în alegerea politicilor contabile, cât și al manipularii informațiilor prezentate în situațiile financiare.

Corecta aplicare a reglementărilor contabile, de origine internă și/sau externă, trebuie asigurată prin sistemul „calitate contabilă” a entității. Aceasta semnifică garantarea conformității cu regulile aplicate în documentele întocmite, precum și îmbunătățirea permanentă a satisfacției utilizatorilor.

Bibliografie:

1. Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134-XIII din 02.04.97 Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.38-39/332 din 12.06.1997. Republicat: Monitorul Oficial nr.1-4/1 din 01.01.2008.
2. Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune. Colectiv de autori, coordonatori Neculai Tabără și Sorin Briciu. Iași, Editura TIPO MOLDOVA, 2012.

УЧЕТ ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ В КОНТЕКСТЕ КОНЦЕПЦИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

*Доцент, к.э.н. С. Г. Везера,
Полоцкий государственный университет, Республика Беларусь*

The article raises a problem and proposes a methodological approach to accounting of ecological and anti-ecological land rent caused by the transition to sustainable development and the need to develop management information base of balanced interaction between economic efficiency and environmental aspects of land use both at state and at the level of economic entities.

Земля представляет собой величайшее богатство нации, важнейший природный и экономический ресурс, от эффективности использования и охраны которого во многом зависит социально-экономическая и экологическая ситуация в стране. Это в

свою очередь требует совершенствования информационного обеспечения системы управления рациональным неистощимым природопользованием, а следовательно, определяет особую актуальность и практическую значимость адекватного развития методологии бухгалтерского учета земли, трансформация которой необходима для отражения новых фактов хозяйственной жизни в условиях экономических, социальных и экологических кризисов, характеризующих современное состояние мировой хозяйственной системы и одновременного перехода мирового сообщества к концепции устойчивого развития.

Использование природных ресурсов, в том числе земли, неразрывно связано с рентными отношениями, которые необходимо строить на принципах экономико-экологической эффективности и социальной справедливости. Отсутствие в настоящее время исследований в области междисциплинарной связи бухгалтерского учета земли с положениями теории земельной ренты, охватывающей традиционные и новые ее формы, предопределило комплекс нерешенных проблем. Так, возрастающее внимание мирового сообщества к экологическому императиву устойчивого развития выдвигает проблему отражения системной взаимосвязи между ресурсами природной среды и результатами экономики как на макроуровне в рамках системы национальных счетов, так и на уровне микроэкономики – в системе бухгалтерского учета отдельной организации, а следовательно, определяет особую актуальность и практическую значимость развития методологии бухгалтерского учета экологической и антиэкологической земельной ренты для отражения новых процессов и отношений в условиях нарастающих экологических проблем.

Ученые отмечают, что «Проблема качественного состояния земель носит глобальный характер. В последние годы в мире происходит изменение характера использования земельных ресурсов и почвенного покрова, что по оценкам ООН в ближайшие десятилетия станет наиболее важным фактором глобального изменения сложившихся экосистем» [1, с.675]. Одним из путей обеспечения экологической безопасности общества является осознание ноосферного мышления как системной мировоззренческой основы устойчивого развития, предполагающего коэволюционное гармоничное взаимодействие человека и природной среды, экологизацию социально-экономических процессов.

Основателями концепции ноосферы являются Э. Леруа (1870-1954), П. Тейяр де Шарден (1881-1955) и В.И. Вернадский (1863-1945). Системно ноосферную концепцию развития изложил академик В.И. Вернадский, суть которой заключается в изменении понимания новой роли сферы разума в природоохранной деятельности. Понятие «ноосфера» отражает будущее состояние рационально организованной природы, когда дальнейшая эволюция планеты будет направляться разумом в целях обеспечения необходимой гармонии в сосуществовании природы и общества [2, с. 25]. В настоящее время идеи В.И. Вернадского становятся теоретической основой долгосрочных программ социально-экологического развития как отдельных стран, так и всего мирового сообщества.

Новое ноосферное мировоззрение по поводу устойчивого природопользования требует пересмотра методологии учетной системы исходя из необходимости формирования информации о влиянии отдельных организаций на используемые в хозяйственной деятельности природные ресурсы и природный капитал страны в целом, что в настоящее время система бухгалтерского учета не обеспечивает.

Исследуя развитие эколого-экономической мысли и ее влияния на систему бухгалтерского учета И.В. Замула подчеркивает, что игнорирование экологических проблем обусловлено поведением людей, которое соответствовало стремлению максимизации прибыли. Являясь основой поведения «*homo economicus*» экономическая рациональность предопределила прагматический характер бухгалтерского учета.

Основой индустриальной экономики стал масштаб производства, который обеспечивал конкурентоспособность на рынке. В этой связи соответствующее развитие методов бухгалтерского учета, в частности учета затрат и калькулирования, стало основой эффективности предприятия индустриального общества, вооружило субъекты хозяйствования в их конкурентном противостоянии. Закрепление принципа максимизации прибыли на основе распространения в экономической теории принципа рациональности способствовало устранению заинтересованности собственника капитала в сбережении окружающей среды. Современная экономическая теория зафиксировала такую систему экономических мотивов, целей и принципов их реализации, которые благоприятствовали деструктивным тенденциям в процессе человеческого развития [3, с. 47; 76].

Таким образом, важной особенностью влияния индустриальной экономики на систему бухгалтерского учета явилось то, что идея экономического роста и максимизации прибыли не требовала от системы учета формирования информации об экологических результатах деятельности и их влияния на экономические показатели как на микро-, так и на макроуровне. Максимизация прибыли и собственного капитала отдельной организации часто осуществлялась за счет хищнического использования природного фактора, ухудшения экологического состояния природных ресурсов, другими словами за счет природного капитала как части общественного национального богатства.

В современных условиях перехода от индустриальной к постиндустриальной экономике проблема ноосферного развития, сохранения благоприятной окружающей среды и рационального использования природных ресурсов приобретает особую актуальность и требует адекватной трансформации методологии учета, ориентированной на воспроизводство и устойчивое использование природных ресурсов, а не максимального дохода от их эксплуатации.

На наш взгляд, новое ноосферное мировоззрение по поводу устойчивого природопользования может быть реализовано через методологический *принцип прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства*.

Одним из важнейших природных и экологических ресурсов любой нации является земля. По нашему мнению, применительно к земле указанный методологический принцип предполагает необходимость полного учета как на уровне государства, так и отдельного субъекта хозяйствования экологического эффекта землепользования (положительного и отрицательного) на основе экологической и антиэкологической земельной ренты.

Следует отметить, что проблемам интегрирования экологических и экономических показателей на макроуровне в системе национальных счетов большое внимание уделяют: секция статистики охраны окружающей среды Департамента статистики ООН; Федеральное статистическое бюро Германии; Статистическое управление Австралии; Датское агентство по охране окружающей среды; Центральное статистическое управление Нидерландов, а также отдельные ученые – О.Ф. Балацкий, О.В. Кудрявцева, Е.В. Рюмина, Л.А. Сошникова.

Большой вклад в формирование новых подходов к измерению национального богатства стран вносят международные организации: ООН (Индикаторы устойчивого развития) (Sustainable Development Indicators); (система интегрированных экологических и экономических счетов (Integrated Environmental and Economic Accounting)); Цели развития тысячелетия (Millennium Development Goals)); Всемирный Банк (Индикаторы устойчивого развития), ОЭСР (модель давление – состояние – реакция) и др. Принципиальным моментом является вычитание из экономических показателей ущерба от загрязнения среды и истощения природных ресурсов, в

результате чего формируется информация, отражающая новую экономическую реальность.

Так, статистическим отделом Секретариата ООН предложена система эколого-экономического учета (СЭЭУ) (System for Integrated Environmental and Economic Accounting), направленная на учет экологического фактора в национальных статистиках. В основе экологической трансформации национальных счетов находится показатель *экологически адаптированного чистого внутреннего продукта* (EDP) (Environmentally adjusted net domestic product), который определяется по формуле [4; 5, с. 225]:

$$EDP = (NDP - DPNA) - DGNA \quad (1),$$

где NDP – чистый внутренний продукт;

DPNA – стоимостная оценка истощения природных ресурсов (DPNA) (добыча нефти, минерального сырья, вырубка леса и пр.);

DGNA – стоимостная оценка экологического ущерба в результате загрязнения воздуха и воды, размещения отходов, истощения почвы, использования подземных вод.

The indicator resulting from environmental transformation of GDP is the Environmentally

Adjusted Net Domestic Product – EDP. This indicator is calculated on the basis of net domestic product in two stages.

1. Cost estimate of depletion of natural resource (DPNA) (production of oil, mining of mineral raw materials, deforestation, etc.) is deducted from the net domestic product (NDP).
2. Deducted from the produced indicator is the cost estimate of environmental damage (DGNA) (air and water pollution, waste disposal, soil depletion, underground water use).

Всемирный Банк в качестве интегрального индикатора экологически устойчивого развития предложил индекс адаптированных чистых сбережений, представляющий собой реальную величину накопления национальных сбережений после надлежащего учета истощения природных ресурсов и ущерба от загрязнения окружающей среды, определяемый по формуле [6]:

$$GS = GNS - Dh + CSE - Ed - Md - Fd - CD - PD \quad (2),$$

где GNS – Gross savings;

Dh – Consumption of fixed capital;

CSE – Education expenditure;

Ed – Energy depletion;

Md – Mineral depletion

Fd – Net forest depletion

CD – Carbon dioxide damage;

PD – Particulate emission damage.

Все входящие в расчет величины берутся в процентах от валового национального дохода.

Однако, как отмечает проф. С.Н. Бобылев и др., данный индекс также имеет ряд недостатков, так как не учитывает такие важные компоненты экологической деградации, как деградацию земли, истощение подземных вод и др. [6, с. 222].

На наш взгляд, важным моментом, на который следует обратить особое внимание, является то, что при разработке эколого-экономического учета на уровне государства необходимо учитывать, что основное влияние на национальную экосистему оказывает экологическая деятельность каждого отдельного предприятия, представляющего собой локальную экосистему.

Вместе с тем, на уровне микроэкономики развитие методологии системы эколого-экономического учета важнейшего экологического ресурса – земли, обеспечивающей отражение влияния отдельных организаций на используемые в хозяйственной деятельности земельные ресурсы и природный капитал страны в целом на основании экологической и антиэкологической земельной ренты с целью формирования достоверной информации для расчета показателей адаптированных чистых сбережений, экологически адаптированного чистого внутреннего продукта и других интегральных показателей устойчивого развития страны, является методологической проблемой развития учета земли в контексте концепции ноосферы и устойчивого природопользования.

В рамках решения обозначенной проблемы была обоснована сущность экологической и антиэкологической земельной ренты как объектов учета. По нашему мнению, *экологическая земельная рента* является стоимостным показателем экологического улучшения земельного участка за счет совершенствования его экологических характеристик в результате хозяйствования и соответствующего изменения стоимости объекта недвижимости. Экологическая земельная рента при хищническом хозяйствовании на земле вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования может модифицироваться в *антиэкологическую ренту*, которая как объект бухгалтерского учета представляет собой экологический износ (истощение) земельного участка и влечет уменьшение стоимости объекта недвижимости. Сверхприбыль, полученная вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования, в размере экологического износа (истощения) земельного участка должна быть при его реализации или другом выбытии возмещаться государству или другому собственнику за счет чистой прибыли субъекта хозяйствования, осуществлявшего антиэкологическое землепользование [7].

На наш взгляд, для адекватного отражения экологической и антиэкологической земельной ренты в системе бухгалтерского учета необходимо одновременное решение двух взаимосвязанных задач: 1) построение аналитического учета в физических единицах, отражающих экологические процессы землепользования в количественном и качественном выражении; 2) определение стоимостных показателей экологической и антиэкологической земельной ренты.

Решение предлагаем осуществлять на основе данных локального мониторинга в рамках проведения экологического аудита. При этом считаем целесообразным и осуществлять необходимым экологический аудит для всех организаций-землепользователей один раз в три года и обязательно при смене землепользователя. Таким образом, при принятии земельного участка к учету (использованию) будут фиксироваться его необходимые фоновые экологические характеристики, а также фактические экологические характеристики на текущий момент. Сравнение фактических характеристик, полученных в результате хозяйствования, с начальными (в качестве которых могут выступать фоновые, либо зафиксированные в момент принятия объекта к учету) позволит выявить улучшение или ухудшение экологического состояния объекта землепользования. Изменение экологических характеристик влечет изменение стоимости земли за счет образования соответственно экологической или антиэкологической ренты. Стоимость земли не изменяется только в том случае, когда экологические характеристики сохраняются, то есть предприятие обеспечивает простое экологическое воспроизводство земли.

Исходя из принципа двойственности в бухгалтерском учете выражение эколого-экономического результата землепользования, определяемого на основе экологической и антиэкологической земельной ренты, необходимо отражать в активе баланса как экологическое истощение либо экологическое улучшение по счету «Земельный участок». В пассиве баланса выражением эколого-экономического результата землепользования, на наш взгляд, должен служить добавочный экологический

(антиэкологический) капитал, который предлагаем отражать на одноименном активно-пассивном счете «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал».

Реализация изложенных предложений требует отражения в балансе всех используемых земельных участков. Учитывая специфику земли как важнейшего экологического ресурса любой нации, как обязательного пространственно-операционного базиса размещения субъектов хозяйствования, основного средства производства в сельском хозяйстве, особого имущественного объекта, на который не распространяется абсолютное право собственности, считаем целесообразным при отражении земельных участков как объектов бухгалтерского учета исходить из положений динамической теории учета и отражать земельные участки в балансе организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности). В пассиве баланса в качестве источника таких средств предприятия, как земельные участки на праве аренды, постоянного, временного пользования, должен выступать привлеченный природный капитал, который предлагаем отражать на одноименном счете «Привлеченный природный капитал».

Предлагаемые рекомендации по отражению экологической и антиэкологической земельной ренты в учете и отчетности организаций позволят формировать информацию об изменении стоимости земли как экологического актива (экологическое истощение, экологический прирост); наличии экологического (антиэкологического) капитала как вклада в воспроизводство природного капитала страны с целью предупреждения негативных явлений деэкологизации хозяйственной деятельности и обеспечения эффективного неистощимого природопользования.

Учет экологической и антиэкологической ренты дает возможность не только учесть экологические нарушения и вычесть вызванные ими потери из: 1) финансовых результатов организации (уровень микроэкономики) или 2) ВВП, валовых внутренних накоплений, чистого внутреннего продукта и др. показателей (уровень макроэкономики), но и отразить расширенное воспроизводство природного капитала. Если экономическое развитие не только не вызывает экологических нарушений, но и улучшает состояние окружающей среды, то отрицательные величины экологических нарушений меняются на положительные показатели, отражающие прирост природного капитала в смысле оздоровления окружающей природной среды.

В этом случае при расчете индикаторов экологически устойчивого развития как организации, так и страны в целом, вместо отрицательных показателей использования природных активов будем иметь положительную величину, а в итоговых расчетах получим величину собственного капитала организации, ВВП, чистого внутреннего продукта и др. увеличенных на эту величину, то есть экологически отрегулированные экономические показатели окажутся выше рассчитанных традиционным путем. Динамика экологически отрегулированных экономических показателей позволяет оценить устойчивость экономического развития.

Литература

1. *Экономика природопользования: Учеб.* / Под ред. К.В. Папенова. – М.: ТЕИС, ТК Велби, 2006. – 928 с.
2. Шимова О.С., Соколовский Н.К. *Экономика природопользования: Учеб. пособие.* – М.: ИНФРА-М, 2009. – 377 с.
3. Замула І.В. *Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки* [Текст]: Монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖГТУ, 2010. – 440 с.
4. Environment Glossary
<http://unstats.un.org/unsd/environmentgl/gesform.asp?getitem=467>
5. *Устойчивое развитие: методология и методики измерения: Учебное пособие //*

- С.Н. Бобылев, Н.В. Зубаревич, С.В. Соловьева, Ю.С. Власов / Под ред. С.Н. Бобылева. – Москва: Экономика, 2011. – 358 с.
6. World Development Indicators 2011. <http://data.worldbank.org/news/WDI-2011-database-and-publication-available>
 7. Вегера С.Г. Учет экологической и антиэкологической земельной ренты как фактор обеспечения устойчивого землепользования // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 40. – С. 31-45.

ФИЗКУЛЬТУРНО-СПОРТИВНЫЕ СООРУЖЕНИЯ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Доцент, к.э.н. А. Р. Лавриненко
Полоцкий государственный университет, Республика Беларусь

The most relevant at the present time is the problem of transition to the practice of effective management of physical-sports facilities, aimed at increasing the efficiency of budget spending in this area, as well as the solution of fundamental questions about the readiness of physical-sports facilities for the effective use in business activities without the involvement of budget financing. In order to develop complex accounting and analytical support for the management of sports and sports facilities, it is necessary to allocate them in a separate object of accounting and management.

Одним из стратегически важных направлений развития спортивно-оздоровительной инфраструктуры страны является строительство физкультурно-спортивных сооружений и оптимизация эксплуатации сети объектов спортивно-оздоровительного назначения. В Республике Беларусь большинство спортивных организаций нацелено на проведение учебно-тренировочных работ и предоставление бесплатных спортивно-оздоровительных услуг, тем самым ориентировано на бюджетное и спонсорское финансирование. При этом не учитывается возможность использования в хозяйственном кругообороте второго по значимости (после человеческого капитала – игроков) актива спортивной организации — физкультурно-спортивного сооружения. Наиболее актуальной в настоящее время является проблема перехода к практике эффективного управления, ориентированного на использование и эксплуатацию спортивных сооружений в предпринимательской деятельности без бюджетного финансирования.

Принимая во внимание значимость и актуальность развития спортивно-оздоровительной инфраструктуры страны, изучив экономическую литературу, следует констатировать недостаток научных исследований экономических аспектов управления физкультурно-спортивными сооружениями. Многочисленные работы и публикации отражают отдельные вопросы управления спортивными организациями и их финансирования, упуская проблемы учетно-аналитического обеспечения финансового механизма деятельности физкультурно-спортивных сооружений. Необходимость формирования надежной для управления информации в системе бухгалтерского и управленческого учета, ее анализ, являются факторами, от которых зависит принятие своевременных управленческих решений в области эффективной финансовой политики спортивных организаций.

Физкультурно-спортивные сооружения – это объекты, предназначенные для проведения занятий физической культурой и спортом. Физическая культура определяется как составная часть общей культуры, сфера социально-культурной деятельности, представляющая собой совокупность духовных и материальных ценностей, создаваемых и используемых обществом в целях физического развития человека, совершенствования его двигательной активности,

направленная на укрепление его здоровья и способствующая гармоничному развитию личности. Спорт представляет социально-культурную деятельность, осуществляемую в форме соревнований и подготовки к участию в соревнованиях.

С технической (конструктивной) точки зрения физкультурно-спортивные сооружения представляют специально оборудованные инженерно-строительные объекты, располагающиеся самостоятельно или входящие в комплексные сооружения и предназначенные для проведения учебно-тренировочных, физкультурно-оздоровительных занятий, спортивных соревнований и других физкультурно-массовых мероприятий. Исследуемые объекты являются составляющей инфраструктуры отдельно взятого вида спорта и включают как действующие сооружения, так и находящиеся на реконструкции и капитальном ремонте, отвечающие правилам соревнований по видам спорта, имеющие паспорта или учетные карточки (плоскостные спортивные сооружения), зарегистрированные в установленном порядке.

Физкультурно-спортивные сооружения образуют единую систему, подразделяющуюся по функциональному назначению на шесть разделов:

- 1) обеспечивающие занятия по программам детских дошкольных учреждений и учебных заведений;
- 2) обеспечивающие занятия в процессе труда в режиме рабочего времени и послерабочего восстановления;
- 3) обеспечивающие подготовку к службе в Вооруженных силах, процесс военной службы и поддержание физического уровня для выполнения специальных видов работ (гражданская авиация, монтаж оборудования, и т.п.);
- 4) обеспечивающие лечебно-профилактическую работу среди населения (сооружения санаториев, домов отдыха, профилакториев);
- 5) обеспечивающие занятия физическими упражнениями в режиме отдыха;
- 6) обеспечивающие подготовку спортсменов высшего класса и проведение соревнований.

Физкультурно-спортивные сооружения могут быть государственными (республиканской или коммунальной собственности) и частными. К объектам, находящимся только в собственности государства, относятся капитальные сооружения для подготовки национальных и сборных команд Республики Беларусь по видам спорта, спортивного резерва, спортсменов высокого класса, создание (приобретение) которых осуществлялось полностью за счет средств республиканского и местных бюджетов, средств государственных юридических лиц. В Республике Беларусь большинство физкультурно-спортивных сооружений республиканской и коммунальной собственности находятся в хозяйственном ведении или оперативном управлении профессиональных спортивных организаций и числятся на балансе этих организаций.

Для управления профессиональными спортивными организациями важно привлечение значительных источников финансирования и создание эффективного финансового механизма учета и контроля за их использованием. Расходы спортивных организаций финансируются за счет трех основных источников: безвозмездной (спонсорской) помощи; сумм финансовой помощи из бюджета (бюджетное финансирование); средств, полученных от предпринимательской деятельности спортивной организации. К дополнительным источникам финансирования можно отнести средства, полученные от трансфертных сделок, от международных и иностранных спортивных организаций; суммы полученных займов, кредитов и прочие.

Исследуя деятельность физкультурно-спортивных сооружений, следует отметить диверсификацию и многопрофильность оказываемых ими спортивных и физкультурно-оздоровительных услуг. Каждый вид услуг как процесс двигательной активности человека диктует определенную специфику организации спортивной зоны. Процедура *функционального зонирования* спортивного объекта заключается в расчете и

верификации рационального использования пространства с учетом разделения функциональных потоков и потоков посетителей. В результате в сооружениях выделяются и размещаются отдельные зоны, предназначенные для различных обособленных видов деятельности, процессов или процедур. Основу зонирования составляет услуга с ее наиболее важными потребительскими свойствами. В этой связи физкультурно-спортивное сооружение представляется как территория, разделенная на определенные зоны (помещения) в соответствии с разными видами деятельности и физической нагрузки.

Для построения модели учетно-аналитического обеспечения управления деятельностью физкультурно-спортивного сооружения все зоны необходимо сегментировать *по назначению* следующим образом:

1. Основные зоны, предназначенные для непосредственного проведения в них учебно-тренировочных, физкультурно-оздоровительных занятий, спортивных, культурно-зрелищных и общественных мероприятий: залы для групповых занятий; тренажерная зона; зона для занятий игровыми видами спорта; учебно-тренировочная зона; зона бассейна и др.
2. Дополнительные зоны, включают сопутствующие услуги, не относящиеся к физкультурно-спортивной сфере (например, деятельность, связанная с реализацией спортивных товаров, относится к розничной торговле; деятельность, направленная на организацию питания посетителей, относится к общественному питанию): СПА, сауна, массажный, косметический кабинет, фитнес-бар, солярий, спортивный магазин и др.
3. Вспомогательные (технические) зоны, необходимые для обслуживания занимающихся, посетителей, зрителей, а также для обеспечения эксплуатации физкультурно-спортивного сооружения: зона рецепции; вестибюль, кассовый вестибюль, гардеробная верхней одежды; помещения административного и инженерно-технического персонала; комнаты инструкторского и тренерского состава; учебный класс (методический кабинет) и инвентарные помещения; технические и бытовые помещения; помещения медицинского обслуживания; зона раздевалок и душевых кабин; зона отдыха и др.

С целью формирования учетно-аналитической базы управления деятельностью физкультурно-спортивного сооружения необходимо в соответствии с зональным распределением площадей определить зоны, являющиеся носителями доходов, затрат и прибыли. Обоснование подобного сегментирования сформулировано Хорнгреном и Фостером (1991), определяющими систему учета по центрам ответственности как систему, которая отслеживает доходы и затраты отдельных управляющих, в первую очередь ответственных за принятие решений по тем продуктам или видам деятельности, которые влекут доходы и вызывают затраты. В удачно разработанной системе учета по центрам ответственности, по их мнению, существует два параметра: первый показывает вклад от конкретных продуктов или услуг в прибыль организации, второй – вклад в прибыль отдельных сегментов организации, таких как должностные обязанности цеха, подразделения.

Так, основные и дополнительные зоны, деятельность которых в первую очередь связана с осуществлением продаж и поступлением выручки от реализации товаров (работ, услуг), должны рассматриваться как *центры доходов*. В этом случае деятельность оценивается с точки зрения получаемых доходов и сопряженных с ними переменных затрат – затрат, которые изменяются пропорционально объему оказываемых услуг. В результате деятельности центра дохода (основной зоны) формируется маржинальный доход, представляющий разность выручки от реализации услуг и переменных затрат, связанных с этими продажами.

Вспомогательные зоны предоставляют услуги административного характера, которые формально не подлежат реализации и не приносят доход, при этом исходя из организационной структуры физкультурно-спортивного комплекса возникают административно-управленческие затраты, которые по сути являются постоянными (не изменяются в прямой зависимости от объема оказанных услуг), накладными (при исчислении финансового результата распределяются на основные и дополнительные зоны, приносящие доходы). Очевидно, что обслуживающие зоны необходимо рассматривать как *центры затрат*, характеризующиеся способностью выполнять поставленные задачи при оптимальных затратах.

Основным источником доходов спортивного сооружения является выручка от реализации физкультурно-оздоровительных услуг, которую необходимо распределить, на наш взгляд, по центрам доходов (основным помещениям) спортивного комплекса: выручка по тренажерному залу; выручка от занятий игровыми видами спорта; выручка по учебно-тренировочной зоне и др. Аналогично можно структурировать доходы дополнительной зоны: по детской комнате, солярию, массажному кабинету, сауне и т.д. Отметим, что дополнительные услуги на территории физкультурно-спортивного сооружения призваны приносить *дополнительный доход*, связанный с расширением сервиса.

Выручку центров доходов целесообразно анализировать в разрезе видов оказываемых услуг (занятий), например, по залу групповых занятий. При этом надо учитывать в рамках каждого вида услуг форму членства и оплаты посещения: выручка по клубным картам (корпоративным, персональным, семейным, клубным картам на год и др.); выручка по абонементам (на различное число посещений, безлимитным); выручка по персональным тренировкам; выручка по разовым посещениям.

Абонемент (клубная карта) представляет договор, по которому одна сторона (клиент) имеет право требовать оказания определенных услуг от другой стороны периодически, в течение срока действия договора, либо бессрочно. Абонемент (клубная карта) подразумевает определенный набор услуг: в одних клубах их приобретение позволяет посещать лишь один вид занятий и строго определенное количество раз в неделю, а в других совмещают несколько видов тренировок без ограничений в количестве посещений (к примеру, аэробика, тренажерный зал). Поступление денежных средств за абонемент является авансом, поскольку услуги еще не оказаны, следовательно, при продаже абонементов (клубных карт) должна быть предусмотрена гибкая система скидок, влияющая на размер получаемого дохода. Таким образом, выручка от оказания платных услуг физической культуры и спорта населению отражается в момент их предоставления (при условии, что услуга оплачена ранее) либо на момент оплаты услуги (при условии, что услуга выполнена).

Состав переменных затрат каждого центра доходов разнообразен и зависит от видов занятий и набора оказываемых услуг. Переменные затраты следует группировать по каждому центру доходов. Для распределения затрат по отдельным видам услуг, например в аэробном зале проводятся занятия шейпинга, пилатеса, аэробики, мы предлагаем воспользоваться показателем выполненного количества человеко-часов по каждой услуге.

Постоянные затраты, в зависимости от типа центра затрат (зона рецепции, зона раздевалок и т.д.), содержат соответствующие ему статьи: оплата труда обслуживающего персонала; отчисления от фонда оплаты труда на социальное страхование и страхование от несчастных случаев; арендная плата пропорционально занимаемой площади; коммунальные платежи; износ хозяйственного инвентаря; содержание систем отопления, вентиляции, видеонаблюдения и прочие административно-управленческие расходы.

Финансовый результат деятельности физкультурно-спортивного сооружения характеризуется суммой полученной прибыли и рентабельностью. Прибыль от оказания услуг представляет собой разность между суммой маржинального дохода и постоянными затратами отчетного периода.

Таким образом, теоретическое значение полученных результатов состоит в том, что выполненное исследование формулирует проблемные вопросы теории и методики учетно-аналитического обеспечения управления физкультурно-спортивными сооружениями. В основу исследования положен процесс функционального зонирования спортивного объекта на основные, дополнительные и вспомогательные зоны, являющиеся носителями доходов, затрат, прибыли. Предлагаемое сегментирование физкультурно-спортивных сооружений предусматривает такие особенности их деятельности, как диверсификацию и многопрофильность оказываемых услуг, пропускную способность физкультурно-спортивного сооружения, частоту и продолжительность оказания услуг. Это позволяет оперативно на основании данных бухгалтерского учета формировать информационную базу с различной степенью детализации для анализа финансовых результатов и показателей рентабельности, характеризующих эффективность работы физкультурно-спортивного сооружения, доходность различных направлений и видов его деятельности, в целях оперативного управления им.

СОСТОЯНИЕ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ МЕТОДОЛОГИИ И МЕТОДИК УЧЕТА ИСТОЧНИКОВ ФИНАНСИРОВАНИЯ ИНВЕСТИЦИЙ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

*Ст. преп. Игорь Матюш, Полоцкий государственный университет,
Республика Беларусь*

In article the problem facing accounting of sources of financing of investments is defined. For the solution of the revealed problem the economic essence of sources of financing of investments as object of accounting is scientifically proved. That will form a theoretical basis for development of techniques of accounting of sources of financing of investments, for ensuring unification and methodological unity of formation in the account and the reporting of the organizations of information on sources of financing of investments as complete object for the analysis and management of investment projects.

Одной из важных проблем бухгалтерского учета источников финансирования инвестиций, как и учета в целом, является унификация понятийного аппарата, используемого в бухгалтерском учете. В настоящее время как в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету и статистике Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, так и в специальной экономической литературе само определение понятия источников финансирования инвестиций отсутствует, раскрывается только их состав без указания на конкретные признаки, использованные для отбора таких источников.

Отсутствие вербального определения источников финансирования инвестиций приводит к тому, что, во-первых, указанная экономическая категория не находит отражения в бухгалтерском учете и отчетности как целостный объект для контроля и управления инвестиционными проектами; во-вторых, не позволяет дать научного обоснования состава источников финансирования инвестиций. В результате не представляется возможным формировать в системе счетов бухгалтерского учета достоверную и исчерпывающую информационную базу о наличии и использовании

источников финансирования инвестиций для принятия эффективных управленческих решений в области инвестиционной политики.

Следует отметить, что при исследовании мнений различных экономистов мы установили, что большинство из них, если и рассматривают понятие «источники финансирования инвестиций», то в тесной взаимосвязи с понятием «инвестиции». Это потребовало исследования существующих подходов к трактовке обеих вышеуказанных категорий, с целью выявления критериев отнесения источников средств организации к источникам финансирования инвестиций.

Термин «источники финансирования инвестиций» встречается в работах экономистов гораздо реже, чем термин «инвестиции». При этом авторами раскрывается не экономическая сущность, а состав источников финансирования инвестиций без указания на конкретные критерии, использованные для отбора таких источников. Существующие трактовки представляют собой перечисление состава указанного объекта, а не его вербальное определение. Вместе с тем экономическая сущность понятия определяет его состав, а не наоборот.

Поэтому, на наш взгляд, для определения критериев отнесения источников средств организации к источникам финансирования инвестиций необходимо провести исследование экономической сущности самих инвестиций.

При рассмотрении экономического содержания понятия «инвестиции» будем исходить из их трактовки как микроэкономической категории, поскольку конечной целью нашего исследования является определение экономической сущности источников финансирования инвестиций как объекта бухгалтерского учета. В основе такого толкования «лежит указание на предмет вложений (что вкладывать), группы объектов инвестиционной деятельности (куда вкладывать) и цели осуществления этого процесса».

Проанализировав многообразие мнений, мы пришли к выводу, что все авторы однозначно сходятся лишь в определении предмета вложений инвестиций как активов предприятия, пригодных для инвестирования. Более того, в зарубежной практике к предмету вложений инвестиций применяется характеристика *investible* (англ. – пригодный для инвестирования). В качестве таких активов рассматриваются либо только денежные средства, либо совокупность денежных средств, целевых банковских вкладов, паев и акций или других ценных бумаг, технологий, машин, оборудования, лицензий, кредитов, любого другого имущества или имущественных прав, интеллектуальных ценностей.

По нашему мнению, выделение лишь денежных средств в качестве инвестиционных активов является ошибочным, так как наряду с ними могут использоваться и иные материальные и нематериальные ценности. Так, например, в качестве вкладов в уставный фонд других организаций может вноситься оборудование, технологии, товарные знаки, готовая продукция, программное обеспечение и т.д.

Исходя из вышесказанного, можно выделить первый критерий отнесения источников средств организации к источникам финансирования инвестиций – *это обеспеченность денежными средствами, материальными и нематериальными ценностями.*

Вместе с тем, на наш взгляд, данный критерий не является исчерпывающим. Так, источники средств организации могут участвовать в финансировании текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Подобное разграничение хозяйственной деятельности встречается в законодательных актах Российской Федерации (Приказ Министерства финансов Российской Федерации «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 22.07.2003 № 67н), Украины (Положение (стандарт) бухгалтерского учета «Отчет о движении денежных средств» № 87 от 31.03.1999).

Исходя из этого необходимо учитывать, что в финансировании инвестиций могут участвовать только те источники средств организации, которые не задействованы в текущей и(или) финансовой деятельности. Следует отметить, что такие источники собственных средств организации, как амортизационный фонд и прибыль, в соответствии с законодательством («Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов», Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 29.12.2007 № 1887 «О вопросах распределения и использования организациями чистой прибыли и расходов на потребление») создаются со строго определенным целевым назначением, а именно, для воспроизводства основных средств и нематериальных активов. Однако когда выручка в виде денежных средств поступает на расчетный счет организации, она растворяется в общей денежной массе и обезличивается, то же самое происходит и с частью амортизационных отчислений и прибыли, которая находится в этой выручке.

Таким образом, амортизационный фонд и прибыль до момента их использования на инвестиционные цели могут участвовать в финансировании расходов текущей или финансовой деятельности организации. Однако из этого не следует, что средства указанных источников должны необоснованно «проедаться». Они должны использоваться по своему прямому воспроизводственному назначению.

Поэтому, опираясь на вышесказанное, в качестве второго критерия отнесения источников средств организации к источникам финансирования инвестиций можно выделить следующее – *прямое воспроизводственное назначение или незадействованность в текущей и(или) финансовой деятельности.*

На основании проведенного исследования нами предлагается следующее определение источников финансирования инвестиций как объекта бухгалтерского учета: **источники финансирования инвестиций – это источники средств организации, имеющие прямое воспроизводственное назначение либо незадействованные в текущей и(или) финансовой деятельности, обеспеченные денежными средствами и иными материальными и нематериальными ценностями, аккумулируемые с целью использования в инвестиционном процессе.**

Применение рекомендованного определения впервые позволило обосновать необходимость выделения нового объекта бухгалтерского учета – источник финансирования инвестиций, сформированного по принципу однородности группировки экономической информации и характеризующегося специфическими, только ему присущими критериями. Это послужит теоретической базой для дальнейшей разработки методик отражения на счетах бухгалтерского учета операций по формированию и использованию источников финансирования инвестиций.

Таким образом, исходя из научно обоснованной экономической сущности понятия «источники финансирования инвестиций» определить их состав возможно лишь при выполнении следующих условий:

- во-первых, если на счетах бухгалтерского учета источников средств организации будет отражаться информация о направлениях их использования (задействованы или в текущей, или в инвестиционной, или в финансовой деятельности);
- во вторых, если на счетах бухгалтерского учета источников средств организации будет отражаться информация об обеспеченности этих источников тем или иным видом актива.

На современном этапе развития бухгалтерского учета соблюдение указанных условий при идентификации источников финансирования инвестиций невозможно. Это обусловлено прежде всего отсутствием информации на счетах бухгалтерского учета источников средств организации о степени обеспеченности соответствующими инвестиционными ресурсами и о направлениях использования указанных источников.

Решение данной проблемы возможно только путем рациональной организации аналитического учета источников средств организации, в рамках которого будут формироваться сведения о направлениях их использования и обеспеченности соответствующими инвестиционными ресурсами: денежными средствами и иными материальными и нематериальными ценностями.

Указанные причины определяют практическую необходимость дальнейшей разработки методики ведения бухгалтерского учета источников финансирования инвестиций.

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: ЕДИНЫЕ ПОДХОДЫ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ

*Д.э.н., профессор Пелагея Папковская,
Белорусский государственный экономический университет, Минск*

Considered the objective necessity of adapting the national accounting system with international standards. Uncovered areas of the state program of transition to international accounting standards and reporting in line with market reforms in the economy. Marked the peculiarities of formation of the national accounting system in accordance with the specific economic structure of the economy and the organization of the legal system.

Основными факторами регулирования системы бухгалтерского учета в каждой стране являются экономические условия ее развития и организация правовой системы. Общественно-экономические условия каждой страны находят и должны находить отражение в системе бухгалтерского учета, поэтому национальные стандарты должны быть адекватны этим условиям. В этой связи принятие международных стандартов финансовой отчетности должно происходить в режиме их адаптации к национальным особенностям. Придание им обязательности означает игнорирование национальных особенностей экономического уклада общества и соответствующей ему системы бухгалтерского учета. Трансформация бухгалтерского учета не может произойти внезапно. Она должна осуществляться путем гармонизированного сочетания и увязки национальной системы бухгалтерского учета и отчетности с международными стандартами. Гармонизация предполагает эволюционный путь приближения к получению финансовой информации, соответствующей международным критериям. Она позволяет избежать многих проблем, решение которых невозможно без учета национальных особенностей учетной практики.

Переход экономики Республики Беларусь к рыночным отношениям обуславливает необходимость повышения самостоятельности и экономической ответственности всех хозяйствующих субъектов. В новых условиях роль бухгалтерского учета значительно возрастает, так как ему принадлежит одно из главных мест в системе управления предприятиями. Эта роль должна определяться соответствующим механизмом количественного и качественного отражения хозяйственного процесса и его результативности. Основопологающими факторами формирования системы бухгалтерского учета являются экономические условия функционирования хозяйствующих субъектов и организация его нормативного регулирования. От уровня совершенства этих факторов зависит качество формируемой учетной информации и ее востребованность.

Начало перехода экономики к рыночным отношениям определило неизбежность существенного реформирования всей финансовой системы, в том числе и бухгалтерского учета – важнейшего элемента инфраструктуры рыночной экономики. Поэтому Советом Министров Республики Беларусь в 1998 году была принята государственная программа

перехода на международные стандарты бухгалтерского учета, основной целью которой является приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями рыночной экономики. Программа предусматривает широкий спектр мероприятий для реализации ее основополагающих позиций. В частности в республике утвержден Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, который в большей степени отражает уровень развития рыночных отношений в экономике и обеспечивает информационную идентификацию.

Формирование национальных систем бухгалтерского учета происходит под влиянием таких факторов, как: степень централизованности экономики, отраслевой характер, стабильность национальной инфляции и степень экономического развития. Поэтому государственная программа перехода на международные стандарты предусматривает взвешенное их использование в национальном регулировании бухгалтерского учета путем создания системы общественно-государственного контроля за соблюдением правил бухгалтерского учета.

Следует отметить, что проблема адаптации национальной системы бухгалтерского учета свойственна многим странам. Поэтому одним из ее направлений выступает региональная гармонизация по вопросам бухгалтерского учета. Такое региональное единение по вопросам бухгалтерского учета было бы вполне приемлемым для стран единого таможенного союза (Россия, Беларусь, Казахстан). Оснований для этого имеется более чем достаточно, учитывая исторический путь его развития и сформированный базис учетной практики. Новые учетные стандарты на уровне такого региона, разработанные с учетом использования имеющегося (сложившегося) учетного фонда, будут представлять собой международные стандарты для регионального уровня. Такой подход позволил бы объединить усилия по формированию и нового понятийного аппарата. Ведь в настоящее время новые термины входят в учетную практику из опыта зарубежных стран с рыночной экономикой, поэтому обоснованным является разработка терминологического глоссария.

Анализ развития системы бухгалтерского учета в республике свидетельствует о том, что оно идет в основном согласно принятой государственной программе перехода на международные стандарты на основе взвешенного использования международных стандартов в национальном регулировании бухгалтерского учета. В первую очередь решалась задача уменьшения несопоставимости национальных стандартов с международными требованиями. Эта задача реализована в рамках рыночных преобразований в республике. Поэтому сравнение положений и принципов национальной системы бухгалтерского учета и международных стандартов показывает, что предстоит еще большая работа по трансформации финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО. В настоящее время производится скорее переработка международных стандартов с учетом специфики хозяйственного уклада в экономике, так как основными факторами регулирования системы бухгалтерского учета в каждой стране являются экономические условия ее развития и организация правовой системы. Общественно-экономические условия каждой страны находят и должны находить отражение в системе бухгалтерского учета, поэтому национальные стандарты должны быть адекватны этим условиям. В этой связи принятие международных стандартов финансовой отчетности должно происходить в режиме их адаптации к национальным особенностям. Придание им обязательности означает игнорирование национальных особенностей экономического уклада общества и соответствующей ему системы бухгалтерского учета. Трансформация бухгалтерского учета не может произойти внезапно. Она должна осуществляться путем гармонизированного сочетания и увязки национальной системы бухгалтерского учета и отчетности с международными стандартами. Гармонизация предполагает эволюционный путь приближения к

получению финансовой информации, соответствующей международным критериям. Она позволяет избежать многих проблем, решение которых невозможно без учета национальных особенностей учетной практики.

Не оспаривая тезиса о необходимости реформирования бухгалтерского учета в нашей стране, обусловленного динамикой изменяющихся экономических отношений, следует оценить отдельные его позиции. Гармонизация стандартов учета, конечно же, дает возможность пользователям финансовой информации принимать соответствующие управленческие решения. Однако на пути гармонизации существует препятствие в виде национальных особенностей финансово-экономических отношений. Так, с принятием и введением в учетную практику Типового плана счетов, который почти во всех основных положениях аналогичен российскому, возникла ситуация необеспечения учетными процедурами реальных фактов хозяйственной деятельности. Это относится к формированию и использованию фондов (потребления, накопления, пополнения оборотных средств). Субъекты хозяйствования различных органов управления (министерств промышленности, сельского хозяйства и продовольствия, архитектуры и строительства, концернов и др.) обязаны создавать фонды, что регламентировано соответствующими нормативными документами, а в плане счетов такие учетные записи не предусмотрены.

Определенные особенности присущи порядку предоставления и использования средств государственной поддержки. Для экономики Республики Беларусь на современном этапе развития характерно значительное направление таких средств субъектам предпринимательства различных министерств и ведомств. Это дотации к закупочным ценам и тарифам, направление целевых средств на покрытие определенных видов затрат (противоэпизоотические мероприятия, содержание мелиоративной сети и др.), на пополнение оборотных средств (удешевление стоимости энергоресурсов, погашение задолженности по ссудам банка, возмещение стоимости топлива и др.).

Данные особенности экономических отношений и требования по информационному содержанию отчетных показателей обусловили необходимость разработки плана счетов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных организаций и инструкции по его применению. Его построение осуществлено с учетом перечисленных особенностей экономики переходного периода.

В рамках реализации программы перехода на международные стандарты в республике разработаны и утверждены многие национальные стандарты (положения, инструкции), что свидетельствует о поступательном движении и развитии национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с уровнем рыночных преобразований в экономике и международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности.

УЧЕТ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ КАК МЕХАНИЗМ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРИРОДООХРАННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

*Ст. преп. Людмила Масько,
УО «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь*

Investigated the current status of environmental information management activities. Proposed changes in accounting and analytical support for environmental activities of economic entities, which were allow accounting of environmental assets and obligations to act in the full mechanism of information support this activity.

Концепция устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь предусматривает необходимость внедрения механизма сохранения окружающей природной среды при осуществлении структурной перестройки экономики. «Важным элементом, дополняющим процессы экологического образования и просвещения, является информирование» [1]. В этой связи учет экологических активов и обязательств субъектов хозяйствования призван обеспечить получение достоверной и полной информации о природоохранной деятельности организаций в контексте устойчивого развития страны. Вместе с тем в Республике Беларусь нет законодательно разработанных регистров учета экологических активов и обязательств, обязательных к предоставлению форм отчетности, способствующих формированию и получению данных о природоохранной деятельности субъектов предпринимательства. В результате, учет не в полном объеме выступает механизмом информационного обеспечения данного вида деятельности. В рамках обозначенной проблемы исследуем современное состояние учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности и проведем анализ мнений зарубежных и отечественных авторов относительно данного аспекта.

Так, В.Г. Широбоков и Ю.В. Алтухова отмечают: «В настоящее время все большее значение приобретают вопросы учетного обеспечения социальной и экологической безопасности в контексте устойчивого развития экономики. Наблюдается недостаток, а порой и отсутствие достоверной и полной эколого-экономической и социальной информации, что создает дополнительные риски для собственников, инвесторов и других заинтересованных сторон бизнеса» [2, с. 26].

Э.К. Муруева отмечает, что: «Экологические аспекты при регулировании бухгалтерского учета и отчетности выражены слабо и бессистемно. Нет разъяснений учетной терминологии в области охраны окружающей среды, отсутствует комплексная методика отражения экологических аспектов в учете, требования к раскрытию в отчетности экологической информации минимальны» [3, с. 4].

Проводя исследование проблемы и направления совершенствования статистического учета природоохранных затрат, Л.А. Сошникова особо подчеркивает: «К сожалению, при действующей системе учета природоохранных затрат и существующей практике сбора статистических данных учет расходов на природоохранную деятельность предприятия в полном объеме, ..., невозможен» [4, с. 38].

О.В. Латыпова подчеркивает, что: «... состав отчетности отечественных предприятий по природоохранной деятельности ограничивается, в основном, статистическими формами и зависит от отраслевой принадлежности и специфики деятельности субъектов хозяйствования ...» [5, с. 71].

По мнению К.С. Саенко: «... существующая система информации о природоохранной деятельности резко отстает от потребности в ней, что значительно тормозит дальнейшее совершенствование действующего механизма природопользования» [6, с. 4]. «... эти затраты полностью «растворяются» в себестоимости продукции, не выделяясь в обособленные статьи бухгалтерского учета и отчетности» [6, с. 4-5]. «В качестве примера обеспечения населения экологической информацией можно привести социальную ориентацию отчетов европейских фирм, которая выражается в представлении данных о затратах на охрану природы и обеспечение безопасности продукции для пользователей» [6, с. 251-252].

Особое внимание социальной ориентации бухгалтерского учета в своих трудах уделяют Я.В. Соколов и В.Я. Соколов, отмечая тем самым «... расширение границ традиционного бухгалтерского учета» [7, с. 269].

А.В. Зотов в исследовании интеграции экологических аспектов в учетную информацию хозяйствующих субъектов, подчеркивает отсутствие разработанных

показателей и системы учета «... которые в достаточной мере способствовали бы урегулированию отношений на уровне «предприятие – окружающая среда»» [8, с. 28].

Исследуя экологическую безопасность в динамике социокультурного развития, Н.Е. Захарова, С.П. Онуприенко, В.И. Галь, Н.А. Лазаревич отмечают: «На современном уровне развития перед государством ставится задача обеспечения такого развития, которое даст возможность дальнейшего существования и воспроизводства самой цивилизации (устойчивое развитие)» [9, с. 136]. В этой связи необходимо отметить, что французские исследователи «Ж. Ришар и К Коллетт (J. Richard, C. Collette) отмечают, что систематическое создание новой системы бухгалтерского учета возможно только с помощью государства под давлением социальных сил в пользу радикальных изменений критериев управления» [2, с. 96].

Таким образом, как видно из исследования современного состояния учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности, зарубежные и отечественные авторы подчеркивают в своих трудах его несовершенство. И в этой связи можно сделать следующий вывод, что отсутствие учета экологических активов и обязательств как механизма информационного обеспечения природоохранной деятельности организации негативно влияет на экологизацию микроэкономических и макроэкономических показателей. Считаем, следует обратить особое внимание на степень урегулирования нормативно-правовыми актами порядка учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности организаций Республики Беларусь. Проведем исследование данного аспекта и результаты представим на рисунке 1.

Из проведенного исследования современного состояния учетно-аналитического обеспечения можно сделать вывод о том, что субъекты хозяйствования не формируют в учете отдельную необходимую информацию о природоохранной деятельности, так как данное требование не закреплено законодательно. В результате, создается ситуация, когда пользователю достаточно сложно получить необходимую и полную учетную информацию, а также отчетность с учетом экологических составляющих. Относительно современных тенденций учета экологических активов и обязательств в контексте устойчивого развития экономики необходимо отметить, что многие отечественные и зарубежные авторы в своих трудах обращают особое внимание на реформирование системы сбора и представления данной информации. Проведем исследование взглядов авторов на аспекты реформирования бухгалтерского учета и форм отчетности организации с целью формирования информации о природоохранной деятельности организации и представим в таблице 1.

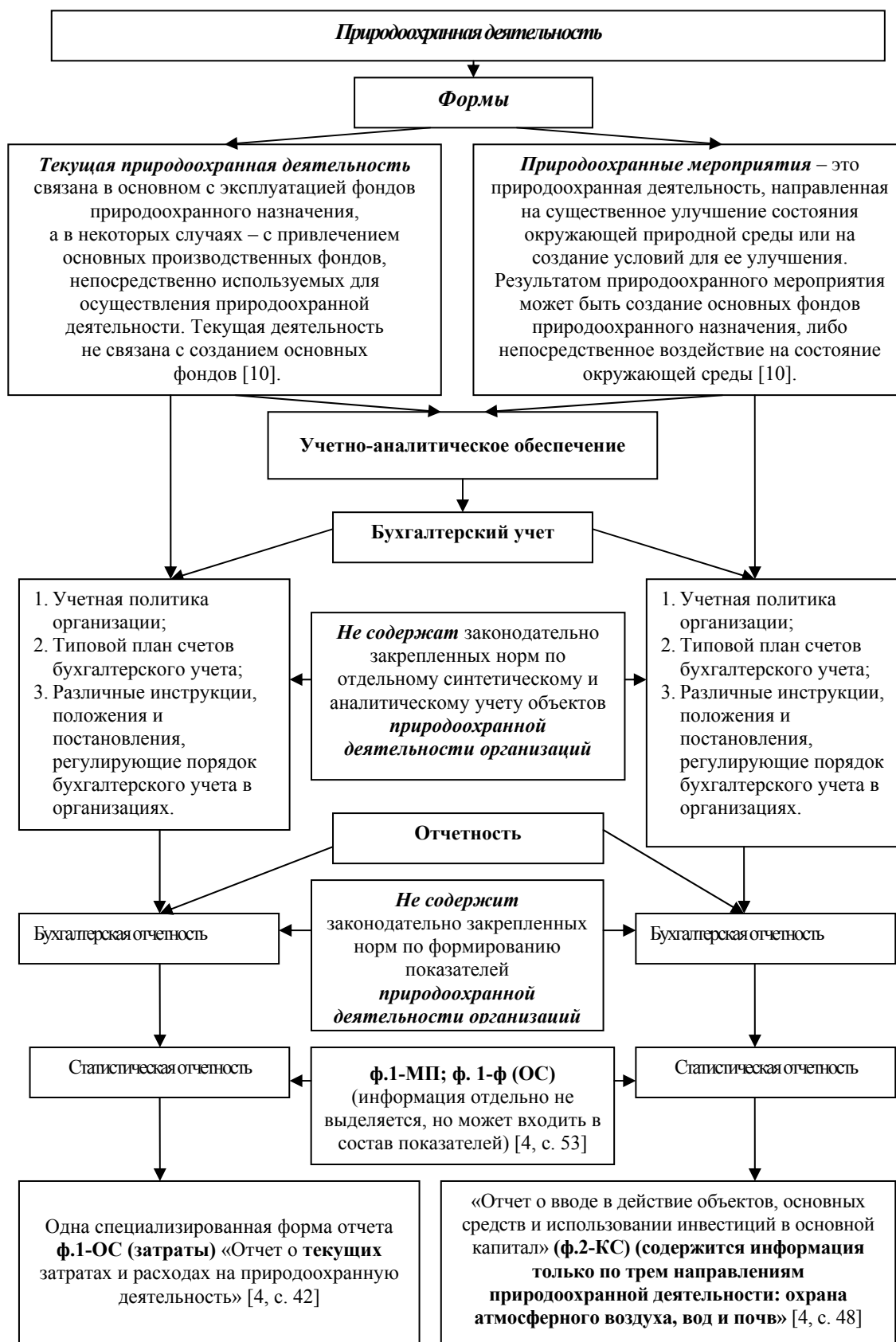


Рис. 1. Структурно-логическая схема современного состояния учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности организаций Республики Беларусь

Примечание: Собственная разработка на основе изучения нормативной и специальной экономической литературы.

Взгляды авторов на аспекты реформирования бухгалтерского учета и форм отчетности организации с целью формирования информации о природоохранной деятельности организации

<i>Авторы</i>	<i>Аспекты реформирования</i>
В.Ф. Палий, В.В. Палий, К.С. Саенко, Э.К. Муруева, Е.М. Алигаджиева	Дополнение учетной политики организации
В.Ф. Палий, В.В. Палий, Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, К.С. Саенко, А.В. Зотов, Е.В. Ильичева, Э.К. Муруева,	Выделение экологических расходов (затрат) как объекта учета
В.Ф. Палий, В.В. Палий, А.В. Зотов, Е.В. Ильичева, Э.К. Муруева,	Выделение экологических обязательств как объекта учета
Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, В.Г. Ширококов, Ю.В. Алтухова, О.В. Латыпова, А.В. Зотов, Е.В. Ильичева, Э.К. Муруева, Т.Н. Чепракова	Изменение, дополнение форм бухгалтерской отчетности
Л.А. Сошникова, О.В. Латыпова,	Изменение, дополнение форм статистической отчетности
К.С. Саенко, Т.Н. Чепракова, Р.Грей А.И. Шигаев	Составление экологической отчетности Составление отчетности об устойчивом развитии
Н.Е. Захарова, С.П. Онуприенко, В.И. Галь, Н.А. Лазаревич	Разработка и формирование экологической информации (<i>нет четко обозначенных аспектов реформирования</i>)

Примечание: Собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы.

Таким образом, современное состояние бухгалтерского учета и форм отчетности организации с целью формирования информации о природоохранной деятельности организации нуждается в существенных дополнениях и изменениях. Считаем, что в настоящее время назрела необходимость их реформирования. В этой связи, нами предлагается внести изменения в учетно-аналитическое обеспечение природоохранной деятельности организаций Республики Беларусь, представленные на рисунке 2.

В результате проведенного исследования, можно сделать вывод о том, что изменения учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности субъектов хозяйствования позволят бухгалтерскому учету выступить в полном объеме механизмом информационного обеспечения данного вида деятельности. Учет экологических активов и обязательств будет способствовать получению достоверной и полной информации о природоохранной деятельности организаций в контексте устойчивого развития страны, необходимой для принятия своевременных управленческих решений по охране окружающей среды и повышения экологизации микроэкономических и макроэкономических показателей Республики Беларусь.



Рис. 2. Предлагаемые изменения учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности организаций Республики Беларусь

Примечание: Собственная разработка на основе изучения нормативной и специальной экономической литературы.

В результате проведенного исследования, можно сделать вывод о том, что изменения учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности субъектов хозяйствования позволят бухгалтерскому учету выступить в полном объеме механизмом информационного обеспечения данного вида деятельности. Учет экологических активов и обязательств будет способствовать получению достоверной и полной информации о природоохранной деятельности организаций в контексте устойчивого развития страны, необходимой для принятия своевременных управленческих решений по охране окружающей среды и повышения экологизации микроэкономических и макроэкономических показателей Республики Беларусь.

Литература

1. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года. Минск. – май 2004 г.

2. Ширококов В.Г., Алтухова Ю.В. *Методические положения информационного обеспечения устойчивого развития сельского хозяйства* // Бухгалтерский учет и анализ, №6. 2011. – С. 26-33.
3. Муруева Э.К. *Экологические аспекты бухгалтерского учета (на примере лесного сектора экономики)*: дис. канд. экон. наук : 08.00.12 / Э.К. Муруева; Санкт - Петербург. «Санкт-Петербургская государственная лесотехническая академия им. С.М. Кирова. – СПб, 2007. – 211 с.
4. Сошникова, Л.А. *Теория и методология построения и анализа модифицированного межотраслевого баланса (эколого-экономический аспект)*: монограф. / Л.А. Сошникова. – Минск: БГЭУ, 2009. – 237 с.
5. Латыпова О.В. *Учетно-аналитическое обеспечение системы экологического менеджмента предприятия*: Монография / О.В. Латыпова. – Мн.: Бестпринт, 2003. – 228 с.
6. Саенко К.С. *Учет экологических затрат*. – М.: Финансы и статистика, 2005 – 376 с.: ил.
7. Соколов Я.В., Соколов В.Я. *История бухгалтерского учета*: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, В.Я.Соколов. М.: Магистр, 2009. – 287 с.: илл.
8. Зотов А.В. *Бухгалтерский учет и аудит экологической составляющей деятельности организации АПК*: дис. канд. экон. наук : 08.00.12 / А.В. Зотов; Воронеж. ФГОУ ВПО Воронежский государственный аграрный университет имени К.Д. Глинки. - Воронеж, 2006. – 217с.
9. *Экологическая безопасность в динамике социо-культурного развития* / Н.Е. Захарова [и др.]. – Минск: Белорус. наука, 2007. – 170 с.
10. Классификатор видов природоохранной деятельности и затрат на охрану окружающей среды (КВПОД) утв. Приказом от 21.08.1997 №194 Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь.

МЕСТО И КЛАССИФИКАЦИЯ ФРАНЧАЙЗИНГА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТЬЮ

*Ст. преп. Надежда Борейко,
УО «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь*

In the Republic of Belarus, rapidly developing franchise relationships. The aim of the study is to determine the location of franchising in the system of intellectual property, the disclosure of economic substance and classification of franchising as a way to commercialize intellectual property.

Основной задачей любого государства является развитие конкурентоспособной национальной экономики. Одним из ресурсов инновационного развития экономики является интеллектуальная собственность. Однако в Республик Беларусь, Российской Федерации, как и во многих государствах постсоветского пространства, стоит острый вопрос о механизмах и способах вовлечения интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот. Одним из таких механизмов, позволяющих предприятиям коммерциализировать свои научно-исследовательские разработки, является франчайзинг. В то же время для предприятий, желающих интенсивно развиваться и использовать в своей деятельности результаты научно-технического развития, франчайзинг является способом внедрения инновационных технологий.

В имеющейся учебной и научной литературе отсутствует единый подход к определению сущности франчайзинга и его элементов.

Единственным нормативно-правовым актом, дающим определение франчайзинга, в отечественном законодательстве является Гражданский Кодекс Республики Беларусь, глава 53 «Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)». В свою очередь, анализ Гражданского Кодекса Российской Федерации, в частности статей главы 54, не оставляет сомнений, что речь в нем идет о франчайзинге, хотя называется эта глава «Договор коммерческой концессии». В российской юридической литературе указывается, что наименование «коммерческая концессия» принято в качестве «...русского эквивалента широко известного на Западе понятия «франчайзинг»» (Алейников, 1998).

Сравнительный анализ данных нормативно-правовых актов представлен в таблице 1.1.

Таблица 1

Сравнительный анализ Гл. 53 Гражданского Кодекса Республики Беларусь и Гл. 54 Гражданского Кодекса Российской Федерации

Глава 53 Гражданского Кодекса Республики Беларусь	Глава 54 Гражданского Кодекса Российской Федерации
Название	
Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)	Договор коммерческой концессии
Стороны договора	
Правообладатель, пользователь	Правообладатель, пользователь
Предмет договора	
Комплекс исключительных прав (лицензионный комплекс), включающий право использования фирменного наименования правообладателя и нераскрытой информации, в том числе секретов производства (ноу-хау), а также других объектов интеллектуальной собственности	Комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю, в том числе право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя, на охраняемую коммерческую информацию
Сторонами договора могут выступать	
Коммерческие организации и индивидуальные предприниматели	Коммерческие организации и граждане, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей
Форма вознаграждения по договору	
В форме фиксированных разовых или периодических платежей, отчислений от выручки или в иной форме, предусмотренной договором	В форме фиксированных разовых или периодических платежей, отчислений от выручки или в иной форме, предусмотренной договором
Регистрация договора	
Подлежит регистрации в патентном органе	Подлежит государственной регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности

Примечание: собственная разработка на основе Гражданского Кодекса Республики Беларусь и Гражданского Кодекса Российской Федерации.

Проанализировав данные нормативно-правовые акты, можно выделить следующие отличия:

Во-первых, в Гражданском Кодексе Российской Федерации не встречается само слово «франчайзинг» и только можно предположить, что «коммерческая концессия» и есть франчайзинг. В отечественном Гражданском Кодексе понятие «франчайзинг» встречается в названии главы «Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)». Далее по тексту документа термин «франчайзинг» отсутствует.

Во-вторых, белорусские законодатели более полно раскрыли предмет договора, а именно, что включает в себя комплекс исключительных прав. Это право использования фирменного наименования правообладателя, использование нераскрытой информации, секретов производства (ноу-хау) и других объектов интеллектуальной собственности. В свою очередь в российском Гражданском Кодексе комплекс исключительных прав ограничивается правом на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя и правом на охраняемую коммерческую информацию. Из этого можно сделать вывод, что российские законодатели, в отличие от отечественных, во многом ограничили сферу применения франчайзинга, так как под «другими объектами интеллектуальной собственности» можно понимать весь перечень объектов, относящихся к интеллектуальной собственности согласно Главе 60 Гражданского Кодекса Республики Беларусь «Исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности (интеллектуальная собственность)». Таким образом, предмет договора франчайзинга, обозначенный в отечественном законодательстве, расширяет возможную сферу применения франчайзинга и позволяет белорусским предприятиям, используя франчайзинг, коммерциализировать любые объекты интеллектуальной собственности.

Из вышесказанного можно сделать вывод, что отечественное и российское законодательство, регулирующие франчайзинговые отношения, схоже, однако данные нормативно-правовые акты не раскрывают все многообразие и сущность франчайзинговых отношений, т.к. эти отношения не исчерпываются предоставлением комплекса исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, как указывается в Гражданских Кодексах Российской Федерации и Республики Беларусь. Данная форма отношений намного шире и разнообразнее, т.к. предоставление комплекса исключительных прав является лишь одним из элементов франчайзинговых отношений.

В отечественной, российской и зарубежной экономической литературе отсутствует единство мнений в определении сущности рассматриваемой категории. При этом можно выделить два подхода к трактовке сущности франчайзинга:

- юридический (М.В. Мясникович, В.Г. Гавриленко, П.Г. Никитенко, Н.И. Ядевич, Вечканов Г.С., Вечканова Г.Р., Ю.И.Свядосц).
- экономический (Румянцева Е.Е, Азрилян А.Н., Райзберг Б.А., Лазовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б., Грязнова А.Г., Акимов О.Ю., Спинелли, Розенберг, Колесников В., Рыкава И. В., Борисов А.Б., Барихин А.Б.)

Юридический подход предполагает рассмотрение франчайзинга как договора или контракта.

Экономический подход определяет франчайзинг как форму предпринимательства, систему сотрудничества, форму ведения бизнеса.

Как юридический, так и экономический подходы к трактовке франчайзинга не дают исчерпывающего определения экономической сущности франчайзинга. Кроме того, данные определения сужают возможные сферы его применения и не включают в себя все определяющие признаки данного вида предпринимательской деятельности, которые обобщают и характеризуют франчайзинг и возможности его использования.

На наш взгляд, в определении категории «франчайзинг» для раскрытия его

экономической сущности, должны отражаться следующие определяющие признаки: правовая форма отношений, субъекты франчайзинга, предмет франчайзинга, временной критерий действия франчайзинга, территориальный критерий действия франчайзинга, возмездная основа отношений.

Для раскрытия экономической сущности существенно наличие именно данных признаков, т.к. необходимо иметь информацию о том, закреплена ли данная форма предпринимательства договором, кто выступает сторонами данного предпринимательства, что выступает предметом данного вида деятельности, каков временной и территориальный интервал данного вида предпринимательства и имеет ли франчайзинг возмездную основу.

Проведенный анализ показывает, что не во всех трактовках имеется наличие выделенных нами критериев, совокупность которых, на наш взгляд, раскрывает экономическую сущность франчайзинга.

Таким образом, обобщив все существенные признаки франчайзинга, нами предлагается следующая трактовка **франчайзинга**, как **одной из форм вовлечения интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот**, представляющего собой вид предпринимательской деятельности, регламентированный договором, основанный на сотрудничестве двух или нескольких независимых хозяйствующих субъектов, при котором одна организация (франчайзер) предоставляет на возмездной основе (посредством франчайзинговых платежей), на определенный срок и на оговоренной территории другой организации (предпринимателю) или группе организаций (предпринимателей) – франчайзи, право использования комплекса исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, а также осуществлять техническую, маркетинговую и консультационную поддержку в течение срока действия договора франчайзинга.

Данное определение, в отличие от существующих, позволяет: во-первых, впервые обобщить все определяющие признаки, присущие франчайзингу; во-вторых, идентифицировать субъекты франчайзинга (франчайзер и франчайзи); в-третьих, научно обосновать объекты бухгалтерского учета франчайзинговой деятельности (комплекс исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, франчайзинговые платежи и услуги, предоставляемые франчайзером).

Для повышения эффективности коммерциализации результатов научно-технической деятельности и принятия управленческих решений о способе вовлечения интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот нами была усовершенствована классификация франчайзинга, которая в отличие от единственно существующих критериев деления франчайзинга по направлениям деятельности (товарный, производственный, деловой), включает новые классификационные признаки (по сфере деятельности, по форме взаимоотношения франчайзера и франчайзи, по региону и по виду деятельности, указанному в уставе).

Таблица 2

Предложенная классификация франчайзинга

Классификационный признак	Классификационные группы
По сфере деятельности	1. Производство 2. Торговля 3. Услуги
По виду франчайзинга	1. Производственный 2. Товарный 3. Сервисный 4. Бизнес-формат

По форме взаимодействия франчайзера и франчайзи	<ol style="list-style-type: none"> 1. Производитель с производителем 2. Производитель с оптовым торговцем 3. Производитель с розничным торговцем 4. Оптовый торговец с оптовым торговцем 5. Оптовый торговец с розничным торговцем 6. Розничный торговец с розничным торговцем 7. Предприятие обслуживания с предприятием обслуживания
По региону	<ol style="list-style-type: none"> 1. Региональные 2. Межрегиональные 3. Национальные 4. Международные 5. Глобальные
По способу возникновения франшизы	<ol style="list-style-type: none"> 1. Импортируемая 2. Адаптированная 3. Создаваемая
В зависимости от вида деятельности, указанного в уставе	<ol style="list-style-type: none"> 1. Предприятия, для которых франчайзинг является основным видом деятельности 2. Франчайзинг не является основным видом деятельности

Примечание: собственная разработка

Данная классификация позволяет четко обозначить возможные виды франчайзинга и формы взаимодействия франчайзера и франчайзи.

CONTROVERSE PRIVIND POLITICILE DE EVALUARE A ACTIVEI

Conf. univ. dr. Lilia Grigori, ASEM
Conf. univ. dr. Ovidiu Bunget, Universitatea de Vest din Timișoara

This article examines the bases of the measurements systems used in financial reporting set in the national laws and SIRF. The article also mentions the advantages and obstacles of using the fair value in Moldavian entities.

Contabilitatea a devenit, astăzi, un domeniu controversat și plin de interes pentru toți cei implicați în lumea afacerilor, numărul utilizatorilor de informații financiar-contabile crescând și diversificându-se, de la acționari, manageri, salariați la investitori, bănci, parteneri comerciali, burse de valori etc. Creșterea rolului contabilității, corelat cu fenomenul de migrație al capitalurilor, cu dezvoltarea entităților multinaționale, a determinat mutații majore și anume, armonizarea practicilor contabile naționale cu cele internaționale. Asistăm la o nouă orientare a contabilității, care se deplasează de la aspectul static, la cel dinamic și se îndreaptă către o standardizare internațională și o utilizare mai evidentă a unor judecăți de valoare contabilă unanim acceptate, formulate în funcție de aparatul conceptual, evoluția și mutațiile din lumea afacerilor și cerințelor impuse de piață.

Exprimarea în unități monetare a poziției financiare și a performanțelor entității, precum și a tuturor datelor ce sunt vehiculate în contabilitate, impune evaluarea ca un procedeu a cărui importanță devine dominantă pentru această știință. Obținerea unei imagini fidele utile în luarea deciziilor, ca finalitate a ciclului contabil, aduce în prim-plan evaluarea obiectivă a elementelor situațiilor financiare. Având în vedere importanța majoră pe care o are evaluarea în cadrul contabilității și raportării financiare, considerăm că trebuie scoase în evidență atât

acele aspecte care îi conferă acest statut, dar și elementele prin intermediul cărora evaluarea exercită o influență mai puțin benefică asupra calității informațiilor furnizate de contabilitate.

Evaluarea a fost definită în cadrul general al IASB, preluată la nivel național de Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, ca fiind procesul prin care se determină valoarea la care elementele situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț și în raportul de profit și pierdere (situația privind poziția financiară și situația rezultatului global).

Pentru evaluare se poate folosi, după caz, o singură bază sau mai multe baze de evaluare combinate. Astfel, Cadrul conceptual IASB, acceptă patru baze de evaluare, și anume: costul istoric, costul actual (curent), valoare realizabilă și valoarea actualizată. La nivel național, în mod implicit sau explicit, au fost preluate aceleași baze de evaluare. Ne vom concentra atenția asupra bazelor de evaluare aplicabile în R. Moldova (prezentate în tabelul 1).

Tabelul 1

Bazele de evaluare aplicabile în R. Moldova și conținutul acestora

Baza de evaluare	Conținutul	Aplicațiile
Valoarea de intrare (costul istoric)	Activele se înregistrează în rapoarte la suma mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora plătite, fie la valoarea venală stabilită conform acordului dintre părți în timpul procurării lor. Datoriile se înregistrează la suma intrărilor primite în schimbul datoriei sau în anumite împrejurări (de exemplu, impozitele pe venit) - la suma mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora, care vor fi plătite pentru îndeplinirea obligației (datoriei) în cazul derulării normale a activității întreprinderii.	Aplicația practică a valorii de intrare o constituie: prețul de procurare, tariful unui serviciu, etc.
Valoarea curentă	Activele se înregistrează în rapoarte la suma mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora care trebuie să fie plătite în cazul când acest activ sau activul similar a fost procurat recent. Pasivele se înregistrează la suma nescontată a mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora, care este necesară pentru achitarea datoriei în prezent.	Pentru active materiale pe termen lung, aplicația practică a valorii actuale este valoarea reevaluată sau valoarea venală.
Valoarea realizabilă (valoarea de decontare)	Activele se înscriu în rapoarte la suma mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora, care poate fi primită din vânzare la ieșirea ordinară. Pasivele se înscriu în rapoarte la valoarea de decontare care reprezintă suma nescontată a mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora, care sunt necesare pentru stingerea datoriilor în cazul derulării normale a activității întreprinderii.	În cazul stocurilor, aplicația practică a valorii realizabile este prețul probabil de vânzare diminuat cu cheltuielile probabile prevăzute pentru organizarea vânzării.
Valoarea actuală (valoarea actualizată)	Activele se înregistrează în rapoarte la valoarea scontată actuală care reprezintă suma mijloacelor bănești nete viitoare, care trebuie să genereze active în cazul funcționării normale a întreprinderii. Pasivele se înregistrează în rapoarte la valoarea scontată actuală care reprezintă suma defalcărilor nete viitoare ale mijloacelor bănești, care pot fi utilizate pentru stingerea datoriilor în cazul derulării normale a activității întreprinderii.	Nu se utilizează în practica entităților naționale, dar se obține prin aplicare

Examinând bazele de evaluare prezentate, nu regăsim printre ele valoarea justă, conceptul ce reprezintă coordonata de bază a actualului proces de globalizare contabilă. Valoarea justă este o valoare tot mai des utilizată în limbajul contabil și o speranță, dacă nu un panaceu, pentru a depăși limitele celorlalte baze de evaluare folosite pentru întocmirea situațiilor financiare. Studiind lectura de specialitate, putem afirma că, prin intermediul aplicațiilor a trei baze de evaluare (valoarea curentă, valoarea realizabilă, valoarea actuală), din cele patru menționate, putem obține valoarea justă.

Evaluarea activelor la valoarea justă a fost și rămâne obiectul unor dezbateri și discuții ample în comunitatea contabilă. Acestea devin și mai contraversate generând o mulțime de întrebări pe motiv că măsurarea valorii juste este abordată în mai multe standarde internaționale – IAS 16, IAS 19, IAS 36, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, IFRS 2, IRS 3,

care urmează să fie aplicate de către entitățile autohtone de interes public pentru raportarea financiară aferentă anului 2012.

Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IAS 16) rețin următoarea definiție a valorii juste: suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv.

Pentru R. Moldova, valoarea justă, ca, de altfel, toate modificările sistemului contabil, începând cu anul 1998, reprezintă o noutate. Ne este greu încă să o clarificăm la nivel conceptual și cu atât mai greu este să o aplicăm în practică. Prima dată, valoarea justă a fost menționată în limbajul contabil național în anul 2008, odată cu acceptarea spre aplicare a IFRS pe teritoriul Republicii Moldova, pentru entitățile de interes public, începând, inițial, cu 1 ianuarie 2009, ca mai apoi să se transfere pentru 1 ianuarie 2011.

Prin urmare, în practica Republicii Moldova, pentru foarte mulți, noțiunea de valoare justă nu cunoaște decât o singură realitate: valoarea de piață, ceea ce, de fapt, nu este așa. IAS 16 prescrie că valoarea justă este determinată, în general, pe baza probelor de pe piață, printr-o evaluare efectuată, în mod normal, de evaluatori profesioniști calificați. Valoarea justă a activelor este, în general, valoarea lor pe piață determinată prin evaluare. Dacă nu există probe de pe piață privind valoarea justă, din cauza naturii specializate a elementului de activ, iar elementul se vinde rar, cu excepția cazului în care reprezintă o parte a unei activități continue, o entitate poate avea nevoie să estimeze valoarea justă prin utilizarea unei abordări bazate pe venit sau pe costul de înlocuire amortizat.

În acest context, valoarea justă nu reprezintă decât una dintre modalitățile de estimare a acesteia, este aceea care asigură și cea mai mare obiectivitate, deoarece este bazată pe informații exterioare entității, pe care entitatea nu le poate influența în vreun fel. Observăm, totuși, că, în condițiile economice actuale ale Republicii Moldova, unde piețele lipsesc, sau își pierd lichiditatea sau încetează să mai existe, ceea ce face ca evaluările la valoarea justă bazate pe informațiile furnizate de piață să devină irelevante și să fie afectate de incertitudine.

Reieșind din prevederile IFRS, evaluarea la valoarea justă este obiectul de activitate al evaluatorilor. Pe plan internațional, evaluarea este reglementată de către Standarde Internaționale de Evaluare. În Republica Moldova, evaluarea este reglementată prin:

- Legea Republicii Moldova cu privire la activitatea de evaluare nr. 989-XV din 18.04.2002;
- Standardul Republicii Moldova SM 249:2004 Sistem unic de evaluare a patrimoniului;
- Regulamentul cu privire la evaluarea obiectelor de proprietate intelectuală și indicații metodice privind evaluarea obiectelor de proprietate intelectuală, aprobate prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.783 din 30 iunie 2003;
- Regulamentul provizoriu privind evaluarea bunurilor imobiliare aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 958 din 4 august 2003;
- Indicații metodologice privind determinarea valorii estimative a complexului patrimonial al întreprinderii și stabilirea prețului de vânzare a patrimoniului, aprobate prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.1056 din 12.11.1997.

În urma analizei actelor normative, putem conchide că pentru evaluatori în condițiile existente valoarea justă nu este altceva decât valoarea de piață.

Legea cu privire la activitatea de evaluare aprobată prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 989 – XV la 18.04.2002 definește valoarea de piață drept suma estimată pentru care un obiect al evaluării poate fi schimbat, la data evaluării, între un cumpărător hotărât să cumpere și un vânzător hotărât să vândă, după un marketing adecvat, într-o tranzacție liberă, în care fiecare parte va acționa competent, cu prudența necesară și neconstrâns. Din 01.12.2004, a intrat în vigoare standardul SM 249:2004, care reprezintă un sistem unic de evaluare a patrimoniului și standartizează termenul valoare de piață, definiția fiind similară celei nominalizate în Legea cu privire la activitatea de evaluare. Standardul SM

249:2004 se aplică de către evaluatori, în mod obligatoriu, indiferent de scopul și obiectul evaluării. Dacă în privința valorii de piață s-a ajuns la o definiție unanim acceptată, apoi procesul de apreciere a acestei valori trezește mai multe semne de întrebare.

În aceste condiții, ne punem întrebarea: în ce măsură valoarea justă este sau va fi aplicată în R. Moldova?

Este dificil să găsim răspunsul la această întrebare, cu atât mai mult la hotarul dintre reformele contabile, deoarece există mai multe impedimente și limite pentru a crede că valoarea justă va fi percepută în practica moldovenească, printre care putem menționa:

- Lipsa sau dezvoltarea insuficientă a unei reflecții teoretice privind metodele alternative de evaluare în contabilitate și conceptul de valoare justă;
- Existența unor reglementări autohtone care privilegiază aspectele juridice și fiscale în detrimentul celor economice. Astfel, valoarea de intrare (costul istoric) este și va fi cerută în continuare pentru stabilirea bazei impozabile prin reglementări fiscale, iar întocmirea mai multor serii de situații financiare, atât în cost istoric, cât și în valoarea justă, nu este totdeauna justificabilă în privința raportului cost-beneficii;
- Mentalitatea contabilului care refuză preluarea noului concept, nu acceptă ușor schimbarea unui sistem de evaluare cunoscut, cu care lucrează ușor;
- Condițiile economice imperfecte pentru obținerea unor informații de piață;
- Capacitatea redusă a contabilității și a profesioniștilor contabili de a aplica evaluarea la valoarea justă. Astfel, racordarea la valorile de piață a tuturor sau a unei părți din elementele situațiilor financiare este o operație anuală sau o succesiune de operații periodice care reclamă cunoștințe de specialitate (de evaluare a activelor sau a afacerii) fie la nivelul entității, printr-o persoană sau un compartiment specializat, fie a consultanților săi, timp și bani;
- Capacitatea redusă a contabilității și a contabililor de a aplica evaluarea la valoarea justă.

Analizând cele menționate, putem afirma că nu suntem bine pregătiți pentru niciuna din aceste condiții.

Concepția membrilor consiliului IASB sprijină faptul că o valoare justă deține cea mai bună capacitate de prognoză pentru utilizatori, dacă este vorba de anticiparea potențialelor beneficii viitoare (în cazul activelor) sau a ieșirilor de resurse (în cazul datoriilor). Din perspectiva teoriei economice, această concepție normativă este, în principiu, adecvată. În fine, piețele și prețurile leagă toate așteptările participanților de pe piață cu privire la evenimentul viitor. Problematic, din perspectivă economică, este, de fiecare dată, când nu există piețe (funcționale). Deoarece ideea valorii juste nu se bazează doar pe valorile pieței (marking to market), ci și pe metode alternative de evaluare (marking to model), există pericolul evaluării îndepărtate de piață. Aceasta este caracterizată prin faptul că numai unul sau puțini manageri sau raportori din cadrul întreprinderii anticipează evenimentul viitor. Aici recunoașterea bilanțieră a activelor și datoriilor separate, respectiv corelate, este îndreptată către intrările, respectiv ieșirile viitoare de lichidități și evaluarea bilanțieră este orientată către valoarea în numerar a acestor intrări sau ieșiri. Activul net rămas s-ar interpreta ca valoare în numerar a excedentelor viitoare de încasări și ar corespunde, în această privință valorii de piață a capitalului propriu. Deși conducerea întreprinderii ar trebui să dețină un nivel înalt de cunoaștere, mecanismul prețurilor, pe o piață în funcțiune, reflectă mereu o cantitate inegală de știință. Pe deasupra, valoarea posibilă a câștigului ca „preț de piață post-preparat” poate duce la pericolul manipularii. În fine, managementului responsabil i se poate atribui un interes privitor la structurarea datelor raportării care să fie orientat spre propriul beneficiu – de exemplu, din cauza propriilor contracte de angajare, remunerare sau anumitor contracte de creditare.

În viziunea IFRS, procesul de stabilire a valorii juste poate fi divizat în trei trepte:

- În prima etapă, se calculează valoarea justă, apelându-se, la data evaluării sau aproape de data evaluării, la valorile originare de pe piață ale activelor și datoriilor identice (mark to market);

- Dacă nu există valori de piață ale unor active, respectiv datorii identice, atunci, în pasul al doilea, valoarea justă se calculează cu ajutorul valorilor de piață pentru active și datorii similare, la data evaluării sau aproape de data evaluării. Activele sau datoriile similare se disting printr-un profil asemănător al fluxului de plăți, care reacționează similar la modificările pieței;
- Dacă, la data evaluării sau aproape de data evaluării, nu sunt disponibile prețuri ale pieței nici pentru active și datorii identice, nici pentru active și datorii similare, în treapta a treia a procesului de evaluare, valoarea justă se calculează cu ajutorul modelelor de evaluare (mark to model).

Prețul de piață ipotetic rezultat din modelul pentru evaluare reprezintă o estimare mai mult sau mai puțin plauzibilă pentru respectivele valori juste ale activelor sau datoriilor de evaluat. Dar, în acest plan, credibilitatea valorilor juste calculate scade de la treaptă la treaptă. În timp ce la prima treaptă, întreprinderea nu prea are spații de manevră în cazul unei valori a pieței existente pentru un activ sau o datorie, pentru că prețul este un „dat” și este verificabil pentru un extern, încă de la stabilirea unei piețe pentru un activ „similar” (al doilea pas), rezultă spații de manevră semnificative. Mai precis, întreprinderea trebuie să decidă dacă există un activ pe post de criteriu de comparație, care să fie „similar” activului de evaluat. În a treia treaptă, evaluarea pe baza unui model pentru evaluare duce la spații de manevră încă și mai mari, deoarece, la un model pentru evaluare, foarte mulți parametri se fixează subiectiv, cum ar fi fluxurile de numerar preconizate în perioadele viitoare, precum și procentul de actualizare ce trebuie stabilit. Aceste spații de manevră sunt limitate prin auditarea situațiilor financiare anuale, dar nu sunt excluse complet.

Evaluarea unei afaceri prin expunerea pe piață nu este o idee rea, ci, din contra, în condițiile existenței unei piețe lichide și în condițiile existenței unui proces de măsurare a valorii juste credibil și echitabil, dă garanții suplimentare utilizatorilor privind valoarea reală a afacerii.

Dar ce este valoarea reală? Mulți afirmă că valoarea de piață (fie că vorbim de instrumente financiare, fie că vorbim de imobile) nu este una reală, ci este datorată unor circumstanțe (criza financiară) și sunt doar valori de moment. Dacă analizăm valoarea de astăzi (cea mai certă, alături de cea trecută, practic, valoare de intrare) este mult mai credibilă și pertinentă decât cea de mâine care se bazează pe ipoteze. Faptul că se evaluează un activ la valoarea lui de azi, nu înseamnă că entitatea trebuie să îl vândă azi în pierdere. Recunoașterea pierderii ca urmare a variației valorii juste nu afectează (direct cel puțin) capacitatea entității de a-și achita datoriile și, deci, nu îi provoacă falimentul. Cel mult, putem vorbi de o decizie de management proastă, și anume, aceea de a cumpăra un activ valoros ieri care s-a devalorizat azi. Practic, entitatea a schimbat bani pe un activ care, ulterior, s-a depreciat. Această decizie poate duce la insolabilitate, dar nu utilizarea valorii juste.

Discuțiile pe marginea subiectului controversat al utilizării valorii juste sunt departe de a fi încheiate și vor mai continua mult timp, deoarece conceptul de valoare justă este strâns legat de cel de imagine fidelă, ambele concepte fiind în continuă mișcare, influențându-se reciproc.

Apreciez că perspectivele viitoare pentru creșterea calității informațiilor contabile vor consta în îndreptarea și mai mult spre găsirea de soluții pentru îmbunătățirea sistemului de evaluare în contabilitate, atât pe plan internațional, cât și la nivel național, cu atât mai mult cu cât este evident că discuțiile pe marginea subiectului controversat al utilizării diferitelor baze de evaluare sunt departe de a fi încheiate.

Concluzii:

- Valoarea justă devine premisa principală a valorii potrivit Standardelor Internaționale de Raportare Financiară;
- Contabilitatea la valoare justă, în conformitate cu IFRS, devine o provocare importantă pentru cei care întocmesc situații financiare;

- Complexitatea estimării valorii juste necesită suportul unor experți evaluator;
- Contabilitatea la valoare justă generează intervale ale valorii juste care trebuie interpretate prin prisma strategiei contabile;
- Măsurarea valorii juste va spori atenția și va crește așteptările utilizatorilor informației contabile (inclusiv a auditorilor) cu privire la estimarea valorii juste.

Bibliografie:

1. Standardele Internaționale de Raportare Financiară / www.minfin.md
2. Legea Republicii Moldova cu privire la activitatea de evaluare nr. 989-XV din 18.04.2002;
3. Standardul Republicii Moldova SM 249:2004 Sistem unic de evaluare a patrimoniului;
4. Regulamentul cu privire la evaluarea obiectelor de proprietate intelectuală și indicații metodice privind evaluarea obiectelor de proprietate intelectuală, aprobate prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.783 din 30 iunie 2003;
5. Regulamentul provizoriu privind evaluarea bunurilor imobiliare aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 958 din 4 august 2003;
6. Indicații metodologice privind determinarea valorii estimative a complexului patrimonial al întreprinderii și stabilirea prețului de vânzare a patrimoniului, aprobate prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.1056 din 12.11.1997.

PERFEȚIONAREA MODELULUI DE RAPORTARE A INFORMAȚIEI CONTABILE ÎN CONTEXTUL SIRF

Lect. sup. Iuliana Țugulschi, ASEM

In this article we examine the model of the financial statements in the context of the new trends for the reporting of information on an international level. In view of this, are described the main components of the financial statements proposed and it is justified the need for disclosure of indicators nominated in order to predict the future flows of financial means.

Etapele finale a ciclului contabil presupune elaborarea diferitelor rapoarte pentru diverse categorii de utilizatori ai informației. Astfel, dezvoltarea relațiilor de piață a condus la faptul că proprietarii afacerii (fondatorii, acționarii, statul etc.) au încredințat conducerea acestora managerilor. Odată cu gestionarea eficientă a afacerii, majorarea veniturilor și micșorarea costurilor prin utilizarea cât mai optimă a resurselor a crescut interesul față de informația managerială din partea managementului entității, ceea ce a contribuit la apariția celor dintâi rapoarte și anume, a rapoartelor manageriale.

Proprietarii afacerii, pentru a putea urmări direcția de dezvoltare a afacerii, au solicitat prezentarea rapoartelor regulate privind situația financiară a entității, gestionarea resurselor etc. Astfel, în completarea rapoartelor manageriale, au apărut rapoartele financiare ca parte componentă a contabilității financiare. Pe de altă parte, și activitatea statului evolua continuu, creștea necesitatea majorării veniturilor bugetare, elaborarea mecanismelor eficiente de reglare a relațiilor macroeconomice: datoria externă, buget, produsul intern brut etc. Ca rezultat, odată cu creșterea relațiilor statului a apărut necesitatea elaborării rapoartelor (dărilor de seamă) fiscale – pentru completarea bugetului statului și reglării macroeconomice în domeniul fiscalității și rapoartelor statistice – în celelalte cazuri.

Prin urmare, în funcție de interesele diferite ale utilizatorilor de informație, rapoartele pot fi divizate în rapoarte:

- reglementate (cu caracter obligatoriu);

- nereglementate (în funcție de necesitățile interne).

La rapoartele din prima grupă, se referă rapoartele care, conform legislației în vigoare, se prezintă la diferite organe de stat și anume – rapoartele financiare, fiscale și statistice, iar din a doua grupă fac parte rapoartele interne sau manageriale. În ansamblu, rapoartele reglementate se bazează, preponderent, pe datele contabilității financiare, iar cele nereglementate, dat fiind faptul că țin de prerogativa conducerii entității, sunt parte componentă a contabilității manageriale. Prin urmare, tipurile de contabilități se deosebesc în funcție de necesitățile informaționale ale diferitelor categorii de utilizatori de informație, fapt care poate fi urmărit în figura 1.

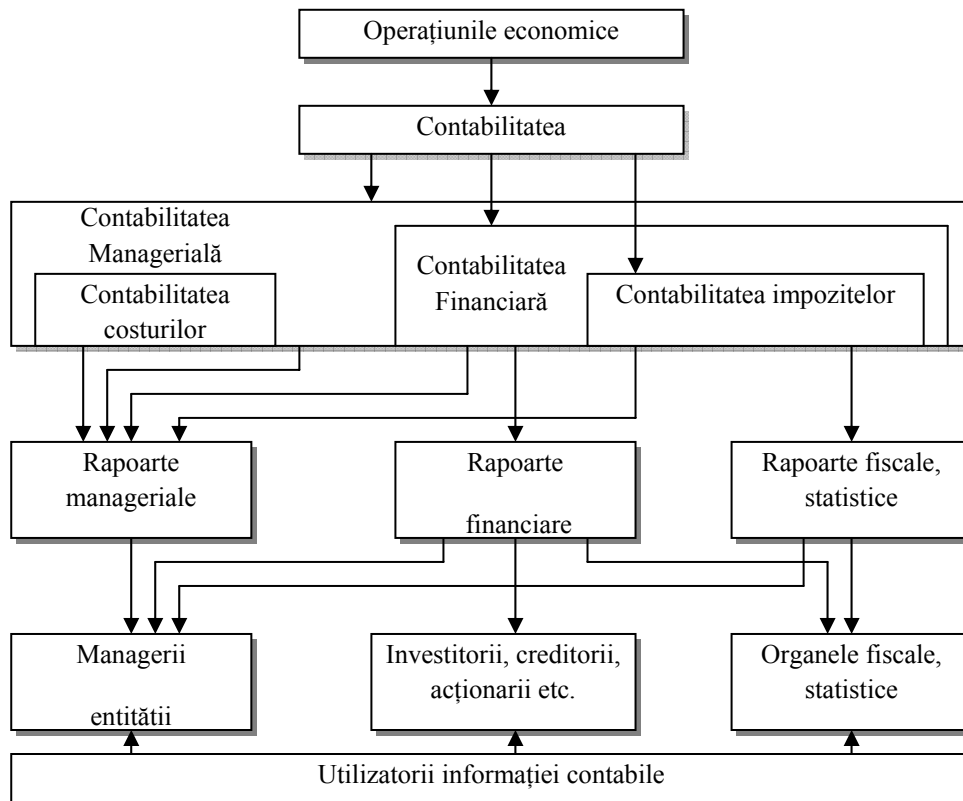


Figura 1. Legătura între diferite tipuri de contabilități și rapoartele aferente

Din figura 1, se observă că, comparativ cu rapoartele financiare, fiscale sau statistice, care se bazează preponderent pe datele contabilității financiare, precum și ale contabilității impozitelor sau date statistice, la baza întocmirii rapoartelor manageriale, se află informația furnizată din cadrul diverselor domenii ale contabilității. Astfel, pentru elaborarea rapoartelor manageriale, pot fi folosite atât datele contabilității manageriale, inclusiv ale contabilității costurilor, ca parte componentă a acestora, contabilității financiare, cât și ale contabilității impozitelor sau chiar datele statistice în funcție de necesitățile informaționale ale entității.

La momentul actual, Consiliul SIRF (IASB) este preocupat de perfecționarea modelului situațiilor financiare în scopul modificării IAS 1 și IAS 7. Această necesitate reiese din faptul că sistemul actual de raportare financiară este, deseori, criticat, din punct de vedere al utilității informației dezvăluite în scopul prognozarilor fluxurilor viitoare de mijloace bănești. Astfel, utilizarea modelului nou de situații financiare va permite investitorilor, creditorilor și altor utilizatori de informație:

- ❖ să cunoască mai bine situația financiară trecută și actuală a entității;
- ❖ să identifice modul în care activitatea operațională, financiară, precum și alte activități au condus la modificarea situației financiare a entității;
- ❖ să utilizeze informația din situațiile financiare (precum și din alte surse) pentru evaluarea mărimii și momentului generării viitoarelor fluxuri de mijloace bănești.

Noua modalitate de prezentare a informației în rapoartele financiare are la bază prezumția de divizare a activității entității în 2 grupe mari: *operațională* și *financiară*. Dacă, în cadrul activității operaționale, managementul entității investește mijloacele atrase în diverse operațiuni în scopul majorării profitului investitorilor (proprietarilor), atunci activitatea financiară presupune finanțarea activității operaționale prin atragerea mijloacelor financiare. Modelul propus al situațiilor financiare este prezentat în tabelul de mai jos:

Tabelul 1

Structura conceptuală propusă a situațiilor financiare

Nr. crt.	Situația poziției financiare (Bilanțul contabil)	Situația rezultatului global	Situația fluxurilor de numerar
1.	Activitatea operațională (active și datorii operaționale, active și datorii investiționale)	Activitatea operațională (venituri și cheltuieli operaționale, venituri și cheltuieli investiționale)	Activitatea operațională (fluxul de numerar din activitatea operațională, fluxul de numerar din activitatea investițională)
2.	Activitatea financiară (active și datorii financiare)	Activitatea financiară (venituri și cheltuieli financiare)	Activitatea financiară (fluxul de numerar din activitatea financiară)
3.	Impozitul pe venit	Impozitul pe venit pe activitatea continuă (operaționale și financiară)	Impozitul pe venit
4.	Activitatea întreruptă	Activitatea întreruptă după impozitare	Fluxul de numerar pe activitatea întreruptă
5.	-	Alte elemente ale rezultatului global după impozitare	-
6.	Capitalul propriu	-	Fluxul de numerar privind capitalul propriu

Situația privind modificările capitalului propriu nu se prezintă, deoarece în aceasta nu se cuprind compartimentele și indicatorii utilizați în situațiile prezentate mai sus.

După cum se observă în tabelul 1, în cadrul activității operaționale, se evidențiază activitatea operațională și cea de investiții. Activitatea operațională se consideră activitatea principală pentru care a fost creată entitatea, iar, în cadrul activității de investiții, entitatea utilizează activele investiționale și datoriile pentru obținerea veniturilor suplimentare.

Această abordare este cunoscută în literatura de specialitate drept abordare de actuariat. Deoarece situațiile financiare trebuie să servească, în primul rând, pentru estimarea climatului investițional al companiei, acestea trebuie să reflecte nu doar evenimentele trecute, așa cum se prezintă în situațiile financiare actuale, ci și să aibă un caracter de prognoză pentru a cunoaște informațiile despre posibilele investiții. În acest context, situațiile financiare bazate pe date de actuariat și sunt denumite – *Situații financiare actuare*. Situațiile financiare actuare includ datele pentru 2 perioade de timp:

- datele pentru perioada precedentă;
- datele de prognoză aferente perioadei inerente planurilor investiționale.

Dat fiind faptul că investitorii la evaluarea valorii entității studiază nu fapte distincte ale activității, ci entitatea în ansamblu, pentru întocmirea situațiilor financiare de actuariat cea mai oportună o reprezintă divizarea activității în operaționale și financiară. Astfel, situațiile financiare actuare cuprind:

- 1) bilanțul contabil actuar;
- 2) situația de profit și pierdere actuară;
- 3) situația fluxurilor de numerar actuară;
- 4) situația privind modificările capitalului propriu actuară.

Bilanțul contabil actuar. Pentru întocmirea acestuia este necesară transformarea bilanțului contabil în scopurile evidenței actuare prin divizarea activității în operaționale și financiare și presupune reclassificarea activelor și datoriilor entității pe categorii de active și datorii operaționale și financiare.

Activele și datoriile operaționale sunt legate de efectuarea operațiunilor economice în cadrul activității operaționale a entității. Astfel, în componența *activelor operaționale* se cuprind imobilizările corporale și necorporale, stocurile de mărfuri și materiale și alte active utilizate nemijlocit pentru ținerea activității operaționale. *Datoriile operaționale* cuprind datoriile comerciale față de furnizori și antreprenori, privind retribuirea muncii și alte tipuri de datorii creditoare, care apar în cadrul activității operaționale.

Activele și datoriile financiare sunt legate de atragerea surselor de finanțare, precum și de investirea mijloacelor bănești libere în diverse active în scopul obținerii de venituri suplimentare. De regulă, în componența *activelor financiare*, se includ echivalentele de numerar, investițiile financiare curente, investițiile pe termen lung în titluri de valoare, precum și avansurile acordate pe termen lung. La *datoriile financiare*, se referă creditele și împrumuturile pe termen scurt, cota-parte a datoriilor pe termen lung, creditele și împrumuturile pe termen lung, datoriile privind leasingul etc.

La reclassificarea diferitelor tipuri de active și datorii este necesară analizarea particularităților de utilizare a acestora și de a reieși din criteriul fundamental de divizare a activității operaționale și financiare. Spre exemplu, entitatea poate dispune de sume semnificative de numerar. Dacă soldurile neutilizate de numerar regulat se depun la bancă ca depozite, atunci toată suma acestora poate fi atribuită la active financiare. În cazul insuficienței informației ce vizează destinația de utilizare a numerarului, acestea pot fi atribuite pe tipuri de activități în baza unui procent prestabilit din vânzări etc.

După atribuirea activelor și datoriilor pe tipuri de activități, ecuația bilanțieră va fi următoarea:

$$\mathbf{AO + AF = DO + DF + CP,}$$

unde AB indică active operaționale;

AF – active financiare;

DB – datorii operaționale;

DF – datorii financiare;

CP – capital propriu.

Pentru divizarea activității operaționale și financiare, în urma reclassificării activelor și datoriilor, este necesară determinarea activelor operaționale nete și activelor financiare nete și datoriilor. Astfel, activele operaționale nete se determină ca diferența dintre activele operaționale și datoriile operaționale prin relația:

$$\mathbf{AON = AO - DO}$$

unde AON exprimă active operaționale nete.

În mod similar, se determină rezultatul pentru activele financiare nete.

$$\mathbf{AFN = AF - DF}$$

unde AFN reprezintă active financiare nete.

În practică, datoriile financiare, de regulă, depășesc activele financiare. În acest caz, se vor obține datorii financiare nete prin relația: $DF - AF$, iar ecuația bilanțieră va avea următoarea relație:

$$\mathbf{AON = CP + DFN}$$

Situația rezultatului global actuară. În cadrul acesteia, de asemenea, este necesară divizarea tipurilor de activități și cuprinde următorii 2 pași:

1. În situația rezultatului global, se includ rezultatele financiare, reflectate nemijlocit în conturile de capital propriu și reflectate în situația modificării capitalului propriu;
2. Toate veniturile și cheltuielile se regroupează în contextul activității operaționale și financiare și se determină rezultatul financiar global pe fiecare din aceste activități.

La efectuarea calculelor, trebuie analizate elementele ce reflectă componentele cu caracter sistematic și periodic ale rezultatului financiar, trebuie, de asemenea, divizate pe venituri și cheltuieli cu caracter sistematic și periodic. Astfel, în componența veniturilor și cheltuielilor cu caracter sistematic, se cuprind elementele profitului (pierderii) din activitatea operațională. În practică, este necesară efectuarea unei analize mai detaliate a veniturilor și cheltuielilor, care nu comportă caracter sistematic, au o posibilitate redusă de repetare pe viitor și pentru care nu este posibilă efectuarea unei prognoze pe viitor.

Un moment mai dificil îl reprezintă divizarea impozitului pe venit pe tipuri de activități în scopul determinării influenței acestuia pe tipuri de activități.

Situația privind fluxul capitalului propriu actuară presupune purcederea următorilor pași:

1. Verificarea mărimii capitalului propriu la începutul și finele perioadei de gestiune. Din mărimea acestuia trebuie eliminate acțiunile privilegiate, care sunt privite de către deținătorii de acțiuni simple ca datorii financiare. De asemenea, capitalul propriu trebuie majorat cu datoria privind dividendele pe acțiuni simple, deoarece din punctul de vedere al investitorilor, acționarii nu pot fi datori ei înșiși lor;
2. Ulterior, trebuie determinat rezultatul net privind operațiile cu acționarii (dividendul net). În acest scop, dividendele în formă de mijloace bănești și valoarea acțiunilor răscumpărate se scad din încasările din emisiunile de acțiuni. Operațiunile cu acțiuni privilegiate se ignoră. Dividendele în formă de mijloace bănești reprezintă suma dividendelor anunțate pe acțiuni simple și modificarea datoriei pe dividendele anunțate. Aceste dividende se prezintă în Situația privind fluxul de numerar;
3. Determinarea rezultatului global prin însumarea la profitul sau pierderea perioadei a altor pierderi sau profitului, elucidate în situația capitalului propriu și se scad dividendele pe acțiuni privilegiate.

Potrivit IAS 1, nemijlocit, la modificarea capitalului propriu, se atribuie:

- corectarea rezultatelor perioadelor precedente, legate de corectarea erorilor sau modificarea politicii de contabilitate;
- rezultatele reevaluării imobilizărilor corporale etc.

Situația privind fluxul capitalului propriu actuară permite determinarea rentabilității capitalului investit și ritmurile de creștere a capitalului propriu.

O atenție deosebită se acordă întocmirii **Balanței fluxului de mijloace bănești actuare**, care se determină distinct pentru activitatea operațională și cea financiară. În cadrul activității operaționale, fluxul net de numerar se determină prin relația: Profitul (pierderea) din activitatea operațională-modificarea activelor operaționale nete. În cadrul activității financiare, fluxul net de numerar se calculează prin însumarea fluxului de numerar pe operațiunile cu creditorii și cu acționarii. Astfel, fluxul de numerar pe operațiunile cu creditorii se determină ca diferența dintre profitul (pierderea) din activitatea financiară și modificarea datoriilor operaționale nete, iar pentru operațiunile cu acționarii ca diferența dintre dividendele anuale și modificarea capitalului propriu în urma operațiunilor de emitere și răscumpărare a acțiunilor. În consecința calculelor efectuate, se determină indicatorii de prognoză a fluxurilor de numerar pentru perioadele viitoare, luând ca bază elementele patrimoniale reclasificate din situațiile financiare actuare.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007 (Monitorul Oficial nr.90-93/399 din 29.06.2007);

2. Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009 – 2014;
3. Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), Chișinău, 2008;
4. Аверчев И. *Подготовка международной финансовой отчетности*, Москва, 2005;
5. Харионовская Т. *Формирование внутренней отчетности в системе управленческого учёта на промышленных предприятиях*, Орёл, 2008;
6. Шигаев А. *Оценка акций и стоимости коммерческих организаций на основе новой модели финансовой отчетности*. În: Экономический анализ: теория и практика, Москва, 2010, nr. 33(198).

ASPECTE FISCALE PRIVIND COSTURILE REPARAȚIILOR MIJLOACELOR FIXE ÎNCHIRIATE

Lect. univ. Inga Cotoros, ASEM

Issues related to the repair of property rented were discussed fairly frequently on the pages on regular editions of duplicity. However, many of them are current and "do not leave indifferent" on accounting officers. It shall keep, to a large extent, of the fact that problems in question must be regarded as a whole, through the prism legal aspects and accounting arrangements.

Componența și modul de recunoaștere a cheltuielilor pentru reparația bunurilor închiriate în scopuri fiscale sunt fixate în Regulamentul privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale, potrivit căruia „cheltuielile pentru reparație cuprind cheltuielile aferente menținerii mijloacelor fixe în stare de funcționare (cheltuielile pentru reparația curentă, medie și capitală), cu scopul de a păstra sau a restabili posibilitatea obținerii din acestea a avantajelor (profitului) economice viitoare, în proporțiile determinate la achiziționare” [3].

Potrivit p.9 al Regulamentului privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale, în funcție de tipul (forma) locațiunii (leasingului), se va stabili cine va suporta cheltuielile pentru reparație. Ținând cont de prevederile **SNC 17 „Contabilitatea arendei (leasingului)”**, bunurile luate în leasing financiar se reflectă ca activ în bilanțul contabil al locatarului. Totodată, cheltuielile pentru reparație se permit spre deducere la locatar în mărimea limitei privind cheltuielile de reparație permise spre deducere conform prevederilor art.27 alin.(9) lit.b) din Codul Fiscal și determinate potrivit prevederilor acestui regulament.

În cazul în care activele sunt predate în leasing operațional, evidența lor se ține în contabilitate și se reflectă în bilanțul contabil al locatorului. În cazul în care, potrivit contractului de leasing, locatarul suportă cheltuieli aferente reparației, deducerea lor se permite în limitele normei stabilite în art.27 alin.(9) lit.b) din Codul Fiscal din plata pentru leasing, suportată pe parcursul perioadei fiscale.

Suma depășirii cheltuielilor pentru reparația bunurilor închiriate se raportează la mărirea bazei valorice a categoriei de proprietate respective și se consideră drept cheltuială pentru recondiționare.

În practica contabilă apar, deseori, multiple probleme aferente aplicării TVA în diverse situații de reparații ale mijloacelor fixe – obiecte ale leasingului. Acest fapt se explică prin numeroasele modificări ale Codului Fiscal care, deseori, le provoacă dificultăți atât plătitorilor taxei, cât și controlorilor. Una dintre situații este ilustrată în exemplul 1.

Exemplul 1. Entitatea „Triada” S.A oferă în locațiune entității „Artizana” S.A. un spațiu comercial, cu suprafața totală de 80 m², pe o durată de 5 ani. Conform contractului de locațiune, plata lunară constituie 6000 lei. În anul 2011, locatarul a executat lucrări de

reparație pe cont propriu, suportând cheltuieli în mărime de 36000 lei, inclusiv TVA – 6000 lei. Există actul de îndeplinire a lucrărilor și factura fiscală corespunzătoare.

Din motiv că nu deține dreptul de proprietate a spațiului luat în locațiune, în contabilitatea S.A., „Artizana” lipsesc înregistrările contabile aferente trecerii în cont a sumei TVA de la valoarea lucrărilor efectuate.

Considerăm aceasta o eroare, deoarece, conform art.102 alin.(1) din Codul Fiscal, se permite trecerea în cont a sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA pe valorile materiale, serviciile procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

Astfel, legislația fiscală privind trecerea în cont a TVA nu conține câteva restricții privind procurările legate de bunurile în locațiune.

Prin urmare, în conformitate cu art.102 alin.(6) din Codul Fiscal, dacă entitatea care a efectuat reparația dispune de factura fiscală eliberată de către executorul lucrărilor de reparație, aceasta are dreptul la trecerea în cont a sumei TVA indicată în factură, adică în situația examinată – 6000 lei.

Confirmarea acestui fapt este art.26 alin.(3) din Codul Fiscal, conform căruia sunt considerate proprietate investițiile efectuate în mijloacele fixe care fac obiectul unui contract de leasing operațional, locațiune. Prin investiție se înțelege excedentul cheltuielilor ce țin de reparație, întreținere, îmbunătățire a mijloacelor fixe respective asupra cheltuielilor menționate, permise spre deducere.

Suma cheltuielilor de reparație a spațiului comercial în locațiune care nu vor fi permise spre deducere, se consideră drept cheltuieli pentru recondiționare.

Prin urmare, în conformitate cu dispoziția art.102 din Codul Fiscal privind dreptul la trecerea în cont a sumei TVA la achiziționarea proprietății, calculul sumei TVA de la valoarea lucrărilor de reparație (6000 lei) și, în acest context, nu contravine legislației fiscale.

De remarcat faptul că factura fiscală, procurată în modul stabilit de la organul autorizat, în baza căreia se permite trecerea în cont a sumei TVA, conform cerințelor art.102 alin.(7) din Codul Fiscal, trebuie să fie eliberată de către furnizor, care, la rândul său, a procurat-o în modul stabilit de la organul de autorizat .

Un alt subiect discutabil îl prezintă momentul în care o entitate are responsabilitatea de a efectua și de a achita toate cheltuielile aferente reparației spațiului deținut în baza contractului de comodat. Astfel, pentru efectuarea lucrărilor de reparație a sediului (cu forțele proprii) se achiziționează materialele necesare. În plus, entitatea achiziționează și diverse obiecte de inventar pentru dotare. În consecință, vor fi identificate și enumerate implicațiile fiscale pentru deducerea acestor cheltuieli împreună cu deducerea TVA.

Se recomandă, în primul rând, ca respectivul contract de comodat încheiat între o persoană fizică în calitate de comodat și o societate comercială în calitate de comodat să fie încheiat în formă autentică. Prin această procedură se atestă identitatea părților, a conținutului actului și a datei certe a acestuia.

Entitatea are astfel garanția faptului că acest document este legal valabil, fără a exista riscul ca organul de inspecție fiscală să considere nedeductibile, la determinarea profitului impozabil, cheltuielile cu amortizarea investițiilor (amenajare, modernizare, transformare) sau cheltuielile cu reparația. În al doilea rând, în funcție de natura și complexitatea lucrărilor, în contabilitate trebuie luat în considerare faptul că valoarea lucrărilor se poate înregistra prin selectarea uneia din următoarele două alternative:

- la costurile/cheltuielile perioadei de gestiune curente (în funcție de locul exploatarii bunurilor) sau
- capitalizate, adică reflectate ca un obiect de inventar distinct de mijloace fixe.

Din punct de vedere al impozitului pe profit, în baza prevederilor art.26 alin.(3) din Codul Fiscal, sunt considerate, de asemenea, proprietate pe care se calculează uzura, investițiile efectuate în mijloacele fixe, care fac obiectul unor contracte de leasing operațional,

locațiune, concesiune, arendă.

În opinia noastră, este rezonabilă includerea aici și a contractului de comodat, acesta fiind prevăzut de Codul Civil al Republicii Moldova și întâlnit în practică. Astfel, investiția efectuată este considerată mijloc fix, valoarea acesteia fiind recuperată treptat, prin înregistrarea la cheltuielile de exploatare.

Dacă lucrările reprezintă doar reparații ale bunului imobil, utilizat pentru realizarea de venituri impozabile, valoarea acestora reprezintă cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal, la determinarea profitului impozabil, în baza prevederilor art. 27 alin.(8). De asemenea, preluarea clădirii, conform procesului verbal de predare-primire se înregistrează în debitul contului extrabilanțier **913 „Active materiale pe termen lung primite în folosință temporară”**.

Din punct de vedere al TVA, pentru materialele achiziționate în vederea efectuării investiției sau reparației, se acceptă exercitarea dreptului de deducere înscrisă pe facturile emise de furnizori pe numele comodatului în situația în care amenajarea/modernizarea/reparația bunului imobil este destinată realizării de operațiuni impozabile.

Exercitarea dreptului de trecere în cont se efectuează sub rezerva respectării condiției impuse prin art. 102 alin. (6) litera a) conform căreia, pentru exercitarea dreptului de trecere în cont a taxei datorate sau achitate, persoana impozabilă cumpărătoare trebuie să dețină o factură fiscală emisă. În acest context, prin normele de aplicare a art.102 alin.(6), se impune justificarea deducerii taxei numai în baza exemplarului original al facturii care trebuie să cuprindă toate informațiile obligatorii reglementate prin art.117 alin.(2) din Codul Fiscal.

În mod similar amenajării clădirii preluate în comodat, sunt deductibile cheltuielile privind contravaloarea obiectelor de inventar utilizate pentru realizarea veniturilor impozabile. De asemenea, suma TVA înscrisă în facturile furnizorilor este deductibilă sub rezerva respectării condițiilor de la art. 102 și art.117 din Codul Fiscal, menționate anterior în cazul lucrărilor de amenajare (investiții sau reparații) ale bunului imobil.

Nu este suficient de clară nici situația în care excedentul de cheltuieli pentru reparația bunurilor închiriate asupra mărimii deductibile are loc în câteva perioade fiscale, dar cu referire la unul și același obiect. În astfel de cazuri, apare problema cum să fie reflectat excedentul respectiv – ca obiect separat al mijloacelor fixe în fiecare dintre anii respectivi, deși este vorba despre aceleași bunuri închiriate, sau doar să fie corectate mijloacele fixe recunoscute anterior, fără a indica numărul de obiecte. De exemplu, pe parcursul a 4 ani consecutivi (2008-2011), întreprinderea a reparat autoturismul folosit pe baza contractului de locațiune și în fiecare dintre acești ani, cheltuielile pentru reparații au depășit limita stabilită. Cum să fie indicate excedentele în conformitate cu categoriile din Registrul de evidență – (1) în fiecare an, ca obiect separat, (2) să nu fie indicat deloc numărul de obiecte sau (3) să fie indicat o singură dată, iar ulterior, să fie doar corectată valoarea obiectului menționat anterior?

Dacă ne bazăm pe ideea potrivit căreia fiecare excedent trebuie reflectat ca obiect separat al mijloacelor fixe, aceasta va conduce, într-un final, la un număr ireal de obiecte, ținute în evidență pe categorii de proprietate și acest fapt poate să denatureze rezultatele legate de scoaterea din uz a mijloacelor fixe. În afară de aceasta, vor exista dificultăți la efectuarea controalelor atât interne, cât și externe ale contribuabilului, dacă numărul de mijloace fixe, ținute în evidența contabilă, nu va corespunde numărului respectiv reflectat în Registrul, adică în scop de impozitare. De asemenea, la scoaterea din uz, este important să fie identificat exact numărul „virtual” al acestor mijloace fixe, ceea ce complică atât lucrul contabilului, cât și al persoanei care efectuează controlul.

Desigur, soluția pentru această situație neargumentat de complicată poate fi găsită prin modificarea modului de evidență a investițiilor la bunurile închiriate, care este mai oportun să fie delimitată de evidența mijloacelor fixe proprii, ce se efectuează pe categorii. Ținerea separată a unor astfel de obiecte specifice va facilita determinarea costului investițiilor la

scoaterea din uz în legătură cu rezilierea contractului și va oferi mai multă transparență atât la efectuarea controlului intern, cât și pentru organele de control. Și cel mai important, va fi exclusă posibilitatea de dublare a numărului „virtual” de obiecte ale mijloacelor fixe pe categorii.

Nu este destul de clară nici situația când entitatea, de exemplu, efectuează reparația capitală a bunurilor închiriate în decursul a mai mult de o perioadă fiscală, dacă obligația de a realiza o astfel de reparație reiese din clauzele contractuale. Problema, în cazul dat, se rezumă la faptul când trebuie aplicată limita de 15% permisă spre deducere – la sfârșitul fiecărui an fiscal, indiferent de faptul că reparația nu este încă terminată pe deplin, sau la încheierea tuturor lucrărilor.

Este evident că, în fiecare dintre aceste două cazuri, efectele fiscale vor fi diferite. Iar argumente pot fi aduse și pentru o variantă, și pentru cealaltă. Din aceste considerente, în astfel de cazuri, este necesară o formulare legislativă exactă sau cel puțin publicarea poziției oficiale a Ministerului Finanțelor și IFPS.

Bibliografie:

1. Codul Civil al Republicii Moldova nr.1107-XV din 06.06.2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.82-86 din 22.06.2002
2. Codul Fiscal al Republicii Moldova la 01.01.2012. www.fisc.md (vizitat la 29.03.2012).
3. Regulamentul privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale nr.289 din 14.03.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 39-42 din 23.03.2007.

CONTROVERSE PRIVIND RECUNOAȘTEREA, AMORTIZAREA ȘI DEPRECIEREA MĂRCILOR

Lect. sup. Rodica Frunze, ASEM

Marks, through their complex content, gather a number of attributes that determines communication and transforms them into highly efficient means for any organization, awareness and differentiation in the current economic landscape. Contemporary developments of the global economy underline the role of more and more importance of brands in the development of the global markets and of the interstate commercial relations.

Amplerea dezbaterilor este diferită, în funcție de modul de obținere a mărcilor: mărci achiziționate separat, mărci achiziționate în cadrul unei grupări de entități și mărci create de entitate. Mărcile achiziționate separat nu ridică, în principiu, probleme particulare. Totuși, în cazul acestora, a existat opoziție față de posibilitatea de a le separa de entitate. Astfel, în Germania, în conformitate cu Codul mărcilor, din 1961, era posibilă cedarea unei mărci doar împreună cu întreaga entitate sau cu partea de entitate deținută. Prin alinierea la normele europene, s-a permis vânzarea separată a unei mărci, similar cu orice alt activ al entității. Trebuie însă precizat că termenul „marcă” nu figurează, în mod expres, în postul bilanțier „Active nemateriale”. Mărcile sunt incluse în termenul „Embleme comerciale”.

Astăzi, toate sistemele contabile importante prevăd recunoașterea în bilanț a mărcilor achiziționate separat. Pot apărea, totuși, în continuare, discuții asupra prețului plătit, preț care nu reflectă, întotdeauna, valoarea reală a mărcii. Existența unei diferențe de preț între două oferte nu corespunde neapărat unei creșteri a valorii mărcii, ci constituie modalitatea prin care se îndepărtează un concurent.

În cazul mărcilor achiziționate în cadrul unei grupări de entități, s-a considerat, cel mai adesea, că activele separabile ale fondului comercial pot reprezenta elemente nemateriale identificabile, ce trebuie contabilizate la valoarea lor justă, chiar dacă ele nu figurau în

contabilitatea societății achiziționate. Au existat însă și puncte de vedere conform cărora caracteristicile mărcilor sunt de asemenea natură, încât ele fac parte din fondul comercial și trebuie tratate ca atare. Altfel spus, marea majoritate a mărcilor nu sunt separabile de restul entității și valoarea lor nu poate să fie determinată în mod fiabil. Aceste puncte de vedere au făcut obiectul unor critici violente, deoarece unele dintre elementele nemateriale sunt de o asemenea importanță pentru entitate, încât este indispensabilă contabilizarea lor separată. Având în vedere acest aspect, 11 entități britanice au comandat cabinetului Arthur Andersen, în 1992, un raport asupra progreselor înregistrate în materie de evaluare a mărcilor și a altor active nemateriale. Raportul a prezentat directive profesionale, pentru evaluarea elementelor nemateriale, și a concluzionat că există metode de evaluare susceptibile să fie acceptate.

Mărcile create de entitate au provocat însă cele mai multe dezbateri, existând poziții pro și contra recunoașterii acestora în bilanț. Merită amintită, în acest context, preocuparea Consiliului Național al Contabililor (CNC) din Franța, care a publicat, în 1992, un raport de sinteză referitor la contabilizarea și evaluarea mărcilor create de entitate. În acest raport, se precizează că un element nematerial, creat de entitate, trebuie să fit înscris în activul bilanțier, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- este posibil să se demonstreze, cu o probabilitate rezonabilă, că el este susceptibil să genereze avantaje economice viitoare pentru entitate;
- este destinat să fie utilizat în mod durabil de către entitate;
- costul său poate să fie măsurat fiabil, cu ajutorul unui proiect individualizat.

Întregul raționament se bazează pe noțiunea de proiect. Proiectul reprezintă un ansamblu de acțiuni conjugate și programate, pentru a produce rezultate specifice, respectându-se, însă, anumite restricții de timp, cost și mijloace.

Stadiile de realizare a unui proiect de creare a unei mărci sunt sintetizate astfel:

Perioade tehnice	Faze tehnice	Tratamentul contabil pentru fiecare fază	Faze contabile
Concepție	Faza 1: căutarea unui semn distinctiv	Cheltuieli ale perioadei	Fază conceptuală
	Faza 2: administrativă	De regulă, cheltuieli ale perioadei	
Realizare	Faza 3: prelansarea mărcii și a produsului	De regulă, cheltuieli ale perioadei	
	Faza 4: lansarea mărcii și a produsului	Imobilizări	Fază de producție
Utilizare	Faza 5: utilizarea mărcii	Cheltuieli sau imobilizări	Fază de utilizare

Descrierea procesului trebuie să permită identificarea diferitelor tipuri de cheltuieli, care intervin în fiecare stadiu de dezvoltare al mărcii și măsurarea, în mod fiabil, a costului de producție al mărcii. Pentru determinarea costului de producție, din totalul cheltuielilor angajate în diferite faze, se rețin doar cele care pot fi atribuite în mod indiscutabil creării mărcii. Cheltuielile angajate în faza de concepție propriu-zisă și cheltuielile privind înregistrarea mărcii sunt incluse din costul de producție al acesteia. În mod similar, sunt excluse cheltuielile ocazionate de prelansarea mărcii și produsului, deoarece, în acest stadiu, entitatea nu poate demonstra reușita tehnică și rentabilitatea comercială a proiectului. Deși conceptul de proiect permite identificarea întregului proces de creare a mărcii, aplicarea principiului prudenței și a principiului periodicității, fază cu fază, conduce la capitalizarea unei părți reduse din costurile angajate, ceea ce are ca efect creșterea inegalităților de tratament între mărcile create și mărcile achiziționate.

La rândul lor, unele entități britanice, profitând de lipsa de precizie a normelor, au capitalizat mărcile create intern. Această atitudine s-a bazat pe raționamentul că, prin imputarea fondului comercial asupra rezervelor, realizează o subevaluare a bilanțului, entitățile devenind mai vulnerabile. În aceste condiții, contabilizarea mărcilor create permite ameliorarea imaginii prezentate în bilanț, prin majorarea activului net și diminuarea aparentă a ratei de îndatorare.

Majoritatea specialiștilor se declară, însă, împotriva capitalizării mărcilor create de entitate. Această atitudine este, de regulă, motivată prin dificultatea măsurării valorii mărcilor, la data creării lor și la fiecare inventar, condițiile în care fiecare marcă este unică. W. Ballwiese asociază nerecunoașterea mărcilor create, mai degrabă, cu incertitudinea privind metodele de evaluare decât cu caracterul inexistent al unei asemenea valori. Altfel spus, nerecunoașterea mărcilor create este justificată de aplicarea principiului prudenței. Mărcile create nu au făcut obiectul unei tranzacții între un vânzător și un producător. În lipsa unui preț de piață, apare riscul ca producătorul să supraestimeze valoarea mărcilor sale. Disputele privind tratamentul mărcilor nu s-au limitat însă la recunoașterea lor inițială, ci au avut în vedere și politica de depreciere a acestora.

Divergențele sunt legate, în principiu, de obligativitatea amortizării mărcilor și de stabilirea unei durate determinate de viață pentru ele.

Principalele argumente contra unei durate de viață determinate, deci contra amortizării mărcilor sunt:

- În unele țări, precum Franța, Germania, SUA, mărcilor li se acordă protecție legală, pe o perioadă de timp nedeterminată. Altfel spus, din punct de vedere legal, proprietarul nu are limite temporale, în utilizarea mărcii.
- Anumite mărci au o durată de viață îndelungată. De exemplu, în Franța, mărcile Moet (pentru șampanie), Martell și Remy Martin (pentru coniac), Evian (pentru ape minerale) au o vechime de aproximativ 150 de ani. La acestea, se pot adăuga alte exemple de mărci „vechi”: Coca-Cola, The Times, Walt Disney etc. Chiar dacă durata de utilitate nu poate să fie cunoscută cu exactitate, de la data recunoașterii inițiale a mărcilor, vârsta este un element de probă „ex post”, care confirmă ideea unei durate de utilitate îndelungate. Astfel, în Marea Britanie, există mărci de whisky mai vechi decât Statele Unite.
- Valoarea unei mărci este, de cele mai multe ori, întreținută sau majorată prin realizarea unor cheltuieli imense cu publicitatea. Amortizarea mărcilor ar însemna o dublă diminuare a rezultatului: cheltuieli cu amortizarea și cheltuieli cu întreținerea.
- Se acceptă posibilitatea ca valoarea unei mărci să intre în declin, dar se respinge caracterul regulat al unui asemenea declin. În astfel de situații, pare mai adecvat să se contabilizeze o depreciere a mărcii, decât să se procedeze la amortizarea ei, în mod regulat.

Cei care susțin amortizarea mărcilor și stabilirea unei durate de viață determinate pentru acestea avansează următoarele răspunsuri la argumentele prezentate anterior:

- Deși dreptul de a exploata o marcă există, pentru o perioadă nedeterminată, mărcile sunt strâns legate de produsele vândute sub marcă, iar produsele, tehnologiile lor, așteptările clienților și condițiile pe piață se schimbă în permanență. În consecință, dacă marca nu este susținută prin acte de gestiune, care să anticipeze aceste schimbări, valoarea sa se diminuează rapid. Se observă, astfel, o divergență între abordarea economică, conform căreia marca reprezintă un instrument de identificare ce procură un avantaj neexclusiv și limitat în timp, abordare care influențează tratamentul contabil al mărcii, și abordarea juridică, conform căreia marca generează un drept de proprietate exclusiv și nelimitat, abordare care influențează tratamentul fiscal al mărcii.
- Cheltuielile angajate pentru întreținerea mărcii nu constituie un argument pentru o durată de viață nelimitată. Valoarea unei mărci depinde de relațiile cu clienții. În timp, unele relații se slăbesc, iar prin publicitate se creează relații cu clienți noi. Conform acestui raționament, mărcile achiziționate sunt înlocuite cu mărci create, acestea din urmă neputând fi recunoscute în bilanț.
- Deși există exemple de mărci care nu-și pierd din valoare, există și mărci care au dispărut.

Lipsa de consens privind conceptul și durata de amortizare a mărcilor nu se manifestă doar la nivel doctrinar, ci poate fi identificată și la nivel reglementar și practic. Astfel, dacă avem în vedere două țări încadrate, de regulă, din punct de vedere contabil, în același grup – Europa continentală – se constată că, în timp ce reglementările din Franța admit neamortizarea mărcilor, reglementările din Germania prevăd amortizarea acestora, în toate cazurile, pe durate extrem de scurte. Existența unor soluții așa de divergente se poate explica prin libertatea autorizată de directivele europene în materie, dar și factori economici, juridici, social-culturali sau prin practicile entităților în materie de netezire a rezultatelor și, în general, de stabilire a politicii contabile.

Conform standardului IAS 38, după contabilizarea sa inițială, o imobilizare necorporală trebuie să fie contabilizată la costul său, diminuat cu amortizările și pierderile de valoare cumulate. Mărimea amortizabilă a unei imobilizări necorporale trebuie să fie repartizată, în mod sistematic, pe durata de utilitate estimată. Există o prezumție criticabilă, conform căreia durata de utilitate a unei imobilizări necorporale nu poate să depășească 20 de ani. Totuși, în cazuri rare, pot exista elemente probante și convingătoare că durata de utilitate a unei imobilizări necorporale este mai mare de 20 de ani. Pentru a analiza în ce măsură durata de utilitate a unei mărci este susceptibilă să depășească 20 de ani, o entitate trebuie să țină cont de următorii factori:

- protecția legală a mărcii și controlul entității asupra veniturilor generate de utilizarea sa;
- poziția dominantă (leadership) a mărcii, care poate fi apreciată în funcție de partea de piață a mărcii, de diferența de preț pe care o generează sau de atitudinea consumatorilor;
- vârsta mărcii;
- capacitatea managerilor de a gestiona numele mărcii și de a măsura efectele acțiunilor de susținere a numelui respectiv;
- stabilitatea și întinderea geografică a pieței, în care operează marca;
- tendința pe termen lung a beneficiilor pe care marca este susceptibilă să le genereze; și
- intenția de a utiliza marca și de a obține beneficii pe termen lung.

În situații excepționale, anumite mărci pot pierde din valoare. Pentru a stabili dacă există o pierdere de valoare a mărcilor, trebui aplicat standardul IAS 36. Acest standard precizează că o entitate trebuie să estimeze, cel puțin la sfârșitul fiecărui exercițiu, valoarea recuperabilă a imobilizărilor următoare, chiar dacă nu există indicii că activul a pierdut din valoare, imobilizările necorporale, care nu sunt disponibile pentru utilizare, și imobilizările necorporale amortizate pe o durată mai mare de 20 de ani.

IAS 38 acceptă, ca prelucrare alternativ autorizată, reevaluarea imobilizărilor necorporale. Valoarea reevaluată este valoarea justă la data reevaluării, diminuată cu amortizarea cumulată și cu pierderile de valoare cumulate. Valoarea justă trebuie determinată prin referință la o piață activă. IAS 38 precizează însă că, pentru mărci, nu poate exista o piață activă, deoarece fiecare marcă este unică. Prețul plătit pentru un activ nu furnizează, întotdeauna, indicații suficiente pentru a stabili valoarea justă a altui activ. Rezultă că, în absența unei baze fiabile de evaluare, IAS 38 nu permite reevaluarea mărcilor.

Adoptarea unui standard internațional, privind imobilizările necorporale, nu este în măsură să pună capăt controverselor privind recunoaștea, evaluarea și amortizarea mărcilor. Tratatamentul contabil al mărcilor, se situează în continuare, în centrul conflictului dintre două caracteristici fundamentale ale informației contabile: relevanța și fiabilitatea. Și interesul este cu atât mai mare cu cât asocierile făcute, de regulă, între filosofia contabilă anglo-saxonă și relevanță, pe de o parte, și filosofia european-continentală și fiabilitate, pe de altă parte, nu se aplică în cazul mărcilor.

ASPECTE PRIVIND CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PENTRU DEPRECIEREA CREDITELOR ÎN CONFORMITATE CU SIRF

Lect. sup. Galina Gudima, ASEM

An important step towards accounting reform is to move financial institutions from Moldova to IFRS. This article reflects some aspects of the accounting provisions for the depreciation of credits in the banking sector in accordance with IFRS.

Potrivit prevederilor Legii contabilității [1], începând cu 01 ianuarie 2012, instituțiile financiare din Republica Moldova, fiind instituții de interes public, au trecut la Standardele Internaționale de Raportare Financiară (SIRF) [2]. Un pas important spre trecerea contabilității din sectorul bancar la SIRF l-au constituit modificările efectuate în Planul de conturi al evidenței contabile în băncile licențiate din Republica Moldova [3], care, în mare măsură, au influențat și asupra modului de contabilizare a provizioanelor pentru deprecierea creditelor.

În conformitate cu prevederile Regulamentului cu privire la clasificarea activelor și angajamentelor condiționale [4], băncile licențiate sunt obligate să formeze și să mențină reducerile pentru pierderi la active și angajamente condiționale supuse riscului de credit la un nivel nu mai mic decât cel prevăzut de regulament. Astfel, cel puțin trimestrial, la ultima dată a perioadei gestionare, băncile clasifică activele și angajamentele condiționale în corespundere cu regulamentul menționat și cu politica și procedurile proprii. Potrivit Regulamentului cu privire la clasificarea activelor și angajamentelor condiționale [4] portofoliul de credite al băncii se clasifică în următoarele categorii:

Credit standard – credit pentru care sunt respectate toate condițiile contractuale, inclusiv cerințele de constituire a garanției; nu a fost prelungit și/sau renegociat; situația financiară a contrapărții și fluxurile mijloacelor bănești viitoare estimate atestă o înaltă capacitate de executare a angajamentelor acestuia și executarea obligațiilor curente și viitoare; banca dispune de informații actualizate privind situația financiară a contrapărții (cel puțin trimestrial) și privind sursele de rambursare a datoriilor, precum și alte documente aferente activității contrapărții; nu există niciun motiv pentru a considera că banca, în prezent sau pe viitor, va fi expusă riscului pierderii.

Credit supravageheat – credit pentru care capacitatea de plată a contrapărții este una bună; gradul de lichiditate al obiectului gajului (constituit) are caracteristici stabile; banca a primit toate informațiile și datele necesare evaluării situației financiare, dar persistă, cel puțin, unul din următorii factori:

- a) Există probleme potențiale legate de situația financiară a contrapărții și de garantarea acestuia.
- b) Există probleme potențiale privind executarea obligațiilor contrapărții din cauza fluxurilor mijloacelor bănești neregulate (cu excepția celor cu caracter sezonier) și dificil de controlat, deși bonitatea lor nu s-a deteriorat.
- c) Creditul este utilizat în alte scopuri decât cele prevăzute în contract.
- d) Recuperarea plăților se face cu întârziere de la 31 până la 90 de zile.
- e) A avut loc cel puțin o modificare a termenelor de achitare a plăților prestabilite conform contractului.
- f) Nu se respectă îndeplinirea business-planului sau a argumentării tehnico-economice (inclusiv cu modificările și completările ulterioare).

Credit substandard – creditul pentru care banca are certitudinea privind deservirea și rambursarea acestuia, dar există riscul pierderilor mai înalt decât cel obișnuit și persistă, cel puțin, unul din următorii factori:

- a) Situația financiară a contrapărții se înrăutățește.

- b) Garanția (dacă aceasta există) este insuficientă sau se înrăutățește.
- c) Banca nu a primit informații actualizate suficiente privind situația financiară a contrapărții (cel puțin trimestrial), sursele de rambursare a datoriilor, precum și alte documente aferente activității contrapărții.
- d) Fluxurile mijloacelor bănești ale contrapărții sunt estimate a fi insuficiente pentru executarea regulată a obligațiilor.
- e) Recuperarea plăților se face cu întârziere de la 91 până la 180 de zile.

Credit dubios (îndoielnic) – creditul pentru care există un risc înalt al pierderilor provocat de, cel puțin, unul din următorii factori:

- a) Există probleme, inclusiv legate de situația financiară și mediul de afaceri al contrapărții, precum și de deteriorarea surselor de rambursare a datoriilor, care pun la îndoială și scad probabilitatea satisfacerii creanțelor actuale/viitoare ale băncii aferente creditului în volum deplin în baza circumstanțelor, condițiilor create.
- b) Probabilitatea pierderilor este extrem de mare, dar există anumiți factori importanți, concreți și bine argumentați, care, în curând, se vor realiza și care pot contribui la satisfacerea totală sau parțială a creanțelor actuale/viitoare ale băncii aferente creditului.
- c) Recuperarea plăților se face cu întârziere de la 181 până la 360 de zile.
- d) A fost intentat proces de insolvență a contrapărții pe parcursul relațiilor contractuale aferente acestui credit.
- e) Creditul face obiectul unui litigiu în instanța de judecată. Clasificarea acestui credit în categoria „compromis” se amână până la o determinare mai precisă a stării creditului dat.

Credit compromis (pierderi) – creditul pentru care la momentul clasificării nu pot fi satisfăcute creanțele actuale/viitoare ale băncii aferente acestuia, nu există argumente în favoarea faptului că creditul poate fi recuperat sau persistă, cel puțin, unul din următorii factori:

- a) Contrapartea se află în proces de lichidare (cu excepția băncilor în proces de lichidare din Republica Moldova și a contrapărților ale căror datorii sunt garantate cu imobil).
- b) Obiectul gajului lipsește.
- c) Recuperarea plăților se face cu întârziere de 361 de zile și mai mult.
- d) Alți factori care constituie motive pentru a considera ferm că recuperarea creditului nu este posibilă.

Provizionul pentru deprecierea creditelor se calculează reieșind din suma creditului, care este inclus într-una din cele cinci categorii menționate anterior și următoarele cote procentuale:

- | | |
|---------------------------|------|
| 1) Standard | 2% |
| 2) Supravegheate | 5% |
| 3) Substandard | 30% |
| 4) Dubioase (îndoielnice) | 60% |
| 5) Compromise (pierderi) | 100% |

Suma reducerii pierderilor la credite, calculate în conformitate cu prevederile Regulamentului cu privire la clasificarea activelor și angajamentelor condiționale [4], se ia în evidență la intrare în contul memorandum **7211 „Reduceri calculate în scop prudential pentru pierderi la credite”**.

Este necesar de menționat că băncile efectuează defalcări în contul provizionului pentru deprecierea creditelor în conformitate cu politica de contabilitate proprie, elaborată în baza SIRF. În cazul în care mărimea reducerilor pentru pierderi la credite, calculată conform Regulamentului cu privire la clasificarea activelor și angajamentelor condiționale [4], prevalează valoarea reducerilor pentru pierderi din deprecierea creditelor și provizioanelor

pentru pierderi la credite, formate conform SIRF, capitalul de gradul I se diminuează cu diferența respectivă.

Evidența cheltuielilor calculate pentru acoperirea pierderii din deprecierea creditelor și plăților aferente acestora, altele decât principalul (dobânzi, comisioane etc.), se ține în conturile din grupa **5860 „Cheltuieli pentru deprecierea creditelor și plăților aferente lor”**. În debitul conturilor, se înregistrează cheltuielile calculate pentru acoperirea pierderilor din deprecierea creditelor și plăților aferente acestora. În creditul conturilor, se înregistrează: restituirea mijloacelor rezervate pentru acoperirea pierderilor din deprecierea creditelor și plăților aferente acestora înregistrate în conturile respective de depreciere a creditelor și plăților aferente acestora; trecerea la finele perioadei de gestiune a cheltuielilor la contul profitului nedistribuit (pierderii neacoperite). Soldul conturilor este debitor și reprezintă suma cheltuielilor calculate pentru acoperirea pierderilor din deprecierea (pierderea de valoare) creditelor și plăților aferente acestora, altele decât principalul (dobânzi, comisioane etc.).

Pentru evidența deprecierei creditelor acordate, sunt destinate conturile 1237 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate agriculturii și plăților aferente lor”; 1247 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate industriei alimentare și plăților aferente lor”; 1269 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate în domeniul construcțiilor și plăților aferente lor”; 1297 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor de consum și plăților aferente lor”; 1327 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate industriei energetice și plăților aferente lor”; 1344 „Contra-cont pentru deprecierea overdraftelor băncilor și plăților aferente lor”; 1359 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate băncilor și plăților aferente lor”; 1367 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate instituțiilor financiare de la bugetul de stat și plăților aferente lor”; 1379 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate Casei Naționale de Asigurări Sociale/Companiei de Asigurări în Medicină”; 1387 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate Guvernului și plăților aferente”; 1399 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate unităților administrativ-teritoriale/instituțiilor subordonate unităților administrativ-teritoriale și plăților aferente lor”; 1417 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate industriei productive și plăților aferente lor”; 1427 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate comerțului și plăților aferente lor”; 1437 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate mediului financiar nebanca și plăților aferente lor”; 1447 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate pentru procurarea/construcția imobilului și plăților aferente lor”; 1457 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate organizațiilor necomerciale și plăților aferente lor”; 1467 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate persoanelor fizice care practică activitate și plăților aferente lor”; 1477 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate în domeniul transport, telecomunicații și dezvoltarea rețelei și plăților aferente lor”; 1499 „Contra-cont pentru deprecierea altor credite acordate clienților și plăților aferente lor”; 1517 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate persoanelor fizice și plăților aferente lor”.

La efectuarea defalcărilor în contul provizionului pentru deprecierea creditelor se debitează contul respectiv din grupa 5860 „Cheltuieli pentru deprecierea altor active” în contrapartidă cu creditul conturilor din șirul: 1237; 1247; 1269; 1297; 1327; 1344; 1344; 1359; 1367; 1379; 1387; 1399; 1417; 1427; 1437; 1447; 1457; 1467; 1477; 1499; 1517.

În situația în care creditul este rambursat, se efectuează diminuarea provizionului pentru deprecierea creditului. Această operațiune se contabilizează prin debitarea conturilor din șirul: 1237; 1247; 1269; 1297; 1327; 1344; 1344; 1359; 1367; 1379; 1387; 1399; 1417; 1427; 1437; 1447; 1457; 1467; 1477; 1499; 1517 în contrapartidă cu creditul conturilor din grupa 5860 „Cheltuieli pentru deprecierea altor active”.

Trecerea la scăderi a creditului compromis pe seama provizionului pentru deprecierea creditului se contabilizează prin debitarea conturilor din șirul: 1237; 1247; 1269; 1297; 1327; 1344; 1344; 1359; 1367; 1379; 1387; 1399; 1417; 1427; 1437; 1447; 1457; 1467; 1477; 1499; 1517 în contrapartidă cu creditul conturilor ce reflectă creditele acordate din grupele 1230-1530. Concomitent, suma acestui credit se înregistrează în contul 7201 „Credite trecute la scăderi”.

Exemplu: să admitem că, la momentul acordării creditului pe termen scurt unei gospodării țărănești în sumă de 100 000 lei, banca a efectuat defalcări în contul provizionului pentru deprecierea creditului în mărime de 2% de la suma creditului acordat (2000 lei). După expirarea termenului de rambursare, creditul în sumă de 100 000 lei a fost clasificat ca un credit compromis și trecut la pierderi din contul provizionului pentru deprecierea creditelor. În contabilitate, se întocmesc următoarele formule contabile:

1. Se înregistrează suma defalcărilor în contul provizionului pentru deprecierea creditelor:

Dt 5861 „Cheltuieli pentru deprecierea creditelor acordate agriculturii și plăților aferente lor” – 2000 lei

Ct 1237 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate agriculturii și plăților aferente lor” – 2000 lei;

2. Se trece la scăderi creditul compromis pe seama provizionului pentru deprecierea creditelor:

Dt 1237 „Contra-cont pentru deprecierea creditelor acordate agriculturii și plăților aferente lor” – 100 000 lei

Ct 1231 „Credite pe termen scurt acordate agriculturii” – 100 000 lei;

3. Se ia în evidență la contul memorandum suma creditului trecut la scăderi pe seama provizionului pentru deprecierea creditelor:

Intrare 7201 „Credite trecute la scăderi” – 100 000 lei.

Acestea au fost câteva din particularitățile privind contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea creditelor în sistemul bancar în conformitate cu cerințele SIRF.

Referințe bibliografice:

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. nr. 90-93/399 din 29.06.2007.
2. Standardele Internaționale de Raportare Financiară – IFRS: norme oficiale emise la 01.01.2011. Vol. 1-2, București: Editura CECCAR, 2011.
3. Planul de conturi al evidenței contabile în băncile licențiate din Republica Moldova, aprobat prin Hotărârea BNM nr. 15 din 26.03.1997. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. nr. 33-34 din 22.05.1997 (cu modificările ulterioare).
4. Regulamentul cu privire la clasificarea activelor și angajamentelor condiționale, aprobat prin Hotărârea BNM nr. 231 din 27.10.2011. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. nr. 216-221 din 09.12.2011.

ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ, ИСЧИСЛЕНИЯ И ОТРАЖЕНИЯ В УЧЁТЕ РЕЗЕРВА ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ОТПУСКОВ В УСЛОВИЯХ НСБУ

Д.э.н. Марчела Дима, МЭА

В настоящее время порядок отражения в учёте отпусков вызывает достаточно много споров у подавляющего большинства бухгалтеров. В действующих положениях нормативного характера не имеется четкого разъяснения, которое бы однозначно трактовало, когда производить начисление расходов на оплату отпусков: в момент их выплаты или в периоде, в котором возникли соответствующие права работников на использование отпусков в соответствии с трудовым законодательством. Здесь мы рассмотрим и разьясим основные ситуации, возникающие на практике, связанные с признанием, оценкой и отражением в учёте резерва предстоящих расходов на оплату отпусков.

Признание. Традиционно, в практике отечественных предприятий, расходы на оплату отпускных принято отражать: либо в период их выплаты; либо созданием в начале года резерва на оплату отпусков с последующим его использованием в течение года в размере 1/12 части. Создание резерва на оплату отпусков в начале года тянется с советских времён и действовало десятилетиями. Это был неплохой учёт для того времени. Он выполнял другие функции и решал другие задачи, по сравнению с теми, которые ставятся рыночной экономикой в условиях применения стандартов бухгалтерского учёта. К примеру, при использовании резерва для расчёта отпускных характерным являлся вопрос равномерного включения затрат в стоимость произведённой продукции (услуг) в течение всего года. В условиях применения Национальных стандартов бухгалтерского учёта, основанных на международных, такой вопрос уже не актуален. Каким образом обеспечивать равномерность данных затрат на протяжении года, каждый руководитель предприятия решает самостоятельно. Это его управленческое решение, как получить ту или иную информацию для успешного ведения бизнеса.

Ставя в центр исследования систему показателей, характеризующих предприятие в условиях применения НСБУ, бухгалтерский учёт ориентирован прежде всего на демонстрацию пользователям финансовой отчётности реального финансового положения, реальных финансовых результатов, то есть реальной картины бизнеса предприятия. В рассматриваемом аспекте цель бухгалтерского учёта состоит в признании, с одной стороны, **обязательства по предстоящим отпускам в период, когда работник выполнил работу** в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем, и с другой стороны – **расходов в период, когда предприятие получает экономическую выгоду от работы, выполненной работником за вознаграждение.**

Это аргументировано:

- а) основополагающими принципами бухгалтерского учёта – начисления и осмотрительности;
- б) НСБУ 19 «Вознаграждения работников».

Следуя принципу начисления, который определяет порядок распределения доходов и расходов по периодам, являющийся обязательным при составлении финансовой отчётности (кроме отчёта о движении денежных средств, составленного прямым методом), операции и прочие события признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Когда работник в течение года оказал соответствующие услуги предприятию (выполнил свои трудовые обязанности) и по отношению к нему на конец отчётного периода в соответствии с трудовым законодательством за проработанное время у предприятия накопились обязательства по выплате неиспользованных причитающихся прав за отработанное время (предстоящих выплат отпускных), то для бухгалтерского учёта важнейшим является не то, будет ли он использовать накопившие права в следующем году или в следующих периодах, важнейшим является другое – в каком периоде необходимо признавать расходы, связанные с предстоящими выплатами отпускных. Если в результате полученных от работников услуг (в рамках трудовых отношений) предприятие получает экономическую выгоду в виде доходов и в соответствии с законодательством о труде всем работникам предоставляются ежегодные отпуска с сохранением среднего заработка, **то согласно методу начисления расходы, связанные с предстоящими выплатами отпускных, необходимо начислять в том отчётном периоде, в котором права на отпуск заработаны.**

Следуя принципу осмотрительности, в соответствии с которым активы или доходы не должны быть завышены, а обязательства или расходы – занижены, работодатель (предприятие) должен проявить осторожность в процессе формирования суждений, необходимых в производстве расчётов с работниками. **Неначисление**

обязательств по выплате неиспользованных причитающихся прав за отработанное время (предстоящих выплат отпускных) на конец отчётного периода приводит к занижению расходов и обязательств.

В НСБУ 19 «Вознаграждения работников» устанавливаются требования по учёту всех видов краткосрочных вознаграждений работникам, в том числе в отношении вознаграждений, подлежащих выплате в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги в рамках трудовых отношений. В состав краткосрочных вознаграждений, кроме заработной платы и других стимулирующих выплат, относится и оплата ежегодного оплачиваемого отпуска (п. 9 НСБУ 19). При этом краткосрочные вознаграждения учитываются в обычном порядке на основе метода начисления.

В частности, п.10 НСБУ 19 устанавливает, что если работник в течение отчётного периода оказал услугу предприятию, то оно должно признать величину краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащую выплате в обмен на эти услуги:

- а) в качестве обязательства, за вычетом любой уже выплаченной суммы (если уже выплаченная сумма превышает величину вознаграждений, предприятие должно признать это превышение в качестве актива (краткосрочная дебиторская задолженность, расходы будущих периодов) в той мере, в какой предоплата приведёт к сокращению будущих платежей или к возврату денежных средств); и
- б) в качестве расхода (за исключением случаев, когда другие Национальные стандарты бухгалтерского учёта рекомендуют или разрешают включать эти вознаграждения в стоимость активов, как, например, НСБУ 2 «Товарно-материальные запасы», НСБУ 3 «Состав затрат и расходов предприятия», НСБУ 13 «Учёт нематериальных активов», НСБУ 16 «Учёт долгосрочных материальных активов»).

Стандарт требует, чтобы работодатель начислял соответствующие суммы в отношении своих обязательств по оплате отпускных, если выполняются два условия: это обязательство относится к трудовой деятельности работника в предыдущих периодах и оно накапливается.

Таким образом, в соответствии с действующими нормами НСБУ предприятие должно формировать резерв на оплату отпускных в отношении предстоящих выплат отпускных исходя из количества дней отпуска по состоянию на каждую отчётную дату (31 декабря каждого года), причитающихся работникам, но которые они не использовали и могут использовать (либо получить соответствующую денежную компенсацию) в будущих отчётных периодах.

Оценка. Величина резерва на оплату отпускных (обязательства) исчисляется исходя их количества дней неиспользованного отпуска и среднедневной суммы заработной платы, причитающейся к выплате работнику (исчисленной с учётом установленной методики расчёта в соответствии с Положением, утверждённым Постановлением Правительства № 426 от 26.04.2004 г). Сумма резерва равна сумме, которую предприятие предполагает выплатить в отношении неиспользованных работниками причитающихся прав и определяется путём умножения средней заработной платы за один календарный день (исчисленной в соответствии с вышеупомянутым Постановлением) на количество неиспользованных (календарных) дней отпуска по состоянию на отчётную дату. Расчёт среднедневной заработной платы аналогичен порядку исчисления отпускных.

Сумма резерва на оплату отпуска каждого работника включает и соответствующие суммы страховых взносов на обязательное социальное и медицинское страхования и рассчитывается по состоянию на отчётную дату (конец каждого отчётного года) следующим образом:

(Среднедневная заработная плата работника + Среднедневная заработная плата работника × тариф взносов социального и медицинского страхования) × Количество дней отпуска, на которые работник имеет право на отчётную дату.

Учитывая положения ст. 113 Трудового кодекса, гарантирующая продолжительность минимального оплачиваемого отпуска составляет 28 дней, за каждый полностью отработанный месяц работник имеет право на 2.33 дня отпуска (28 дн./12 мес.).

Отражение в учёте. Отчисления в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков включается в состав расходов на оплату труда, в зависимости от отражения расходов по зарплате конкретного работника, следующей записью:

- а) на сумму начисленного резерва предстоящих расходов на оплату отпусков:
ДТ 712; 713; 811; 812; 813;
КТ 538 «Обязательства по резерву предстоящих расходов на оплату отпусков».
- б) затем в течение следующего года предприятие учитывает расходы на оплату отпусков, отчисления обязательного социального и медицинского страхования за счёт созданного резерва:
ДТ 538 «Обязательства по резерву предстоящих расходов на оплату отпусков»;
КТ 531 «Обязательства по оплате труда»;
КТ 533.1 «Обязательства по социальному страхованию»;
КТ 533.3 «Обязательства по медицинскому страхованию».
- в) если сумма резерва, полученная исходя из расчёта, недостаточна для начисления фактических затрат на оплату отпусков, отчисления обязательного социального и медицинского страхования, величина превышения признаётся расходом в том периоде, в котором были понесены соответствующие расходы следующей записью:
ДТ 712; 713; 811; 812; 813;
КТ 531 «Обязательства по оплате труда»;
КТ 533.1 «Обязательства по социальному страхованию»;
КТ 533.3 «Обязательства по медицинскому страхованию».

Если сумма начисленного резерва, превышает фактические затраты на оплату отпусков, отчисления обязательного социального и медицинского страхования, величина превышения признаётся остатком резерва и является переходящей для следующего года.

Пример. Предприятие готовит финансовую отчётность за 2011 год. Ежемесячная заработная плата за период октябрь-декабрь 2011 г. финансового директора, принятого на работу с 01.07.2011 г. составляла 7000 леев. Индивидуальным трудовым договором установлена продолжительность годового отпуска в 35 календарных дней (28 дней основной и 7 дней дополнительный отпуск, установленный коллективным договором для работников с ненормированным рабочим днём). Предположим, что в 2011 году работник не использовал отпуск, а в 2012 году работник использовал только 9 дней отпуска. Также предположим, что размер среднедневной заработной платы, тариф на социальное и медицинское страхования в следующем году остались на уровне предыдущего года.

Количество дней отпуска, на которые имел право работник на конец года составило 18 дней: $(184 \text{ дн.} \times 35 \text{ дн.}) / 365 \text{ дн.} = 18 \text{ дн.}$, где 184 дн. – это количество дней с 01.07.2011 г. по 31.12.2011 г.

Таблица

Расчёт средневзвешенной суммы предстоящих отпусков производится аналогично порядку исчисления отпускных

Период	Заработная плата (в леях)	Календарные дни	Рабочие дни (по графику)	Рабочие дни (отработанные)	Количество дней отпуска, на которые имеет право работник на конец года
Октябрь-2011	7 000	31	21	21	
Ноябрь-2011	7 000	30	22	22	
Декабрь-2011	7 000	31	23	23	
Итого	21 000	92	66	66	18

$$((21\,000 : 66) \times (66 : 92)) \times 18 = 4109 \text{ леев.}$$

Величина резерва предстоящих отпусков финансового директора составляет 5 198 леев (4 109 + 4 109 × 26,5%, где 26,5% – это 23% тариф на социальное страхование и 3,5% – тариф на медицинское страхование).

Декабрём месяцем 2011 г. предприятие признаёт резерв предстоящих расходов на оплату отпусков следующей записью:

ДТ 713 «Расходы по созданию резерва предстоящих расходов на оплату отпусков»;

КТ 538 «Обязательства по резерву предстоящих расходов на оплату отпусков» 5 198 леев.

Затем, в течение следующего года, когда работник использовал своё право, предприятие учитывает расходы на оплату отпусков (причитающихся на 9 дней отпускных), отчисления обязательного социального и медицинского страхования за счёт созданного резерва:

ДТ 538 «Обязательства по резерву предстоящих расходов на оплату отпусков» 2 598,95 лея;

КТ 531 «Обязательства по оплате труда» 2 054, 50 лея;

КТ 533.1 «Обязательства по социальному страхованию» 472,54 лея;

КТ 533.1 «Обязательства по медицинскому страхованию» 71,91 лея.

Поскольку сумма начисленного резерва превышает фактические расходы на оплату отпусков, величина превышения 2 599,05 лея (5 198 – 2 598,95) признаётся остатком резерва и является переходящим для следующего года.

SECȚIA II. AUDITUL ÎN REPUBLICA MOLDOVA: REALITĂȚI ȘI PERSPECTIVE

PROCEDURI ȘI PARTICULARITĂȚI DE AUDITARE A SITUAȚIILOR FINANCIARE ÎNTOCMITE CONFORM SIRF

***Ion Prisăcaru, auditor certificat,
director general al Firmei de Audit
„Ecofin-Audit-Service” SRL***

Implementarea în Republica Moldova a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (SIRF), precum și a Standardelor Internaționale de Audit (SIA) se efectuează cu anumite dificultăți, determinate de diverse neclarități ce țin, în primul rând, de aspectele metodologice la etapa de tranziție. În prezentul articol încercăm să abordăm concomitent atât aspectele contabile privind întocmirea situațiilor financiare conform SIRF, cât și cele privind activitatea de audit.

Autorul, parcurgând tangențial etapele exercitării unui audit al situațiilor financiare, s-a axat pe aspectele subtile ale acestora. Astfel, a fost scoasă în evidență necesitatea studierii business-ului clientului, a eficienței sistemelor contabil și de control intern, a evaluării riscurilor. De asemenea, au fost propuse proceduri concrete de implementare în practică a auditului, a diferitor compartimente ale poziției financiare (privind imobilizările corporale și necorporale, stocurile, veniturile etc.), accentul fiind pus pe politica de contabilitate a entității.

Lucrarea propusă ar putea constitui o bază pentru studiile ulterioare în domeniul contabilității și auditului, asigurându-se în așa mod și implementarea eficientă a standardelor internaționale, întru binele întregii societăți.

Unul dintre momentele pozitive ale perioadei de tranziție este că, treptat, reușim să ajustăm legislația, documentele de reglementare și activitățile la normele și exigențele standardelor și practicilor internaționale. Actualmente, am intrat în etapa finală de armonizare a standardelor naționale de contabilitate și de audit cu standardele internaționale de audit (SIA) și standardele internaționale de raportare financiară (SIRF). De altfel, dezvoltarea acestora este posibil să se producă doar în mod sincronizat. Dovadă acestei afirmații o constituie faptul că SIA, ca și, prin analogie, SIRF, se elaborează și se adoptă de către Federația Internațională a Contabililor, membrii căreia sunt organizațiile profesionale ale contabililor din țările economic dezvoltate.

Este cunoscut faptul că, potrivit art. 47 alin. (2) din Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007, cu modificările ulterioare, începând cu 1 ianuarie 2011, entitățile de interes public, la care se atribuie instituțiile financiare, companiile de asigurări, fondurile de investiții și cele nestatale de pensii, societățile comerciale ale căror acțiuni se cotează la Bursa de Valori a Republicii Moldova, țin contabilitatea și întocmesc situațiile financiare în conformitate cu SIRF. Celelalte entități, de asemenea, sunt încurajate să aplice aceste standarde, astfel satisfăcându-se și cerințele tuturor utilizatorilor privind informația financiară. Or, cunoașterea SIRF este necesară tuturor celor care studiază evidența și raportarea financiară, care desfășoară activitatea profesionistă în domeniu și pregătesc situațiile financiare, precum și celor care utilizează aceste situații (sau informația conținută în acestea).

De menționat că, începând cu 13 ianuarie 2012 (data publicării modificărilor în Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16 martie 2007), în Republica Moldova și activitatea de audit se desfășoară conform Standardelor Internaționale de Audit. Astfel, sunt îndeplinite și dispozițiile Planului de Acțiuni „Politica Europeană de Vecinătate (PA PEV)” din anul 2005 stipulate în capitolul 31, în care se cere ca Republica Moldova „să asigure implementarea eficientă a principiilor-cheie din dreptul societăților comerciale, contabilității și auditului în

regulile și standardele Uniunii Europene (UE) și internaționale relevante”. Această acțiune a fost prevăzută și în Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pentru anii 2009-2011, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1507 din 31.12.2008.

Experiența și practica mondială demonstrează că singura cale de a obține caracteristicile calitative și cantitative ample ale informației financiare, precum și de a confirma importanța acesteia, o constituie implementarea SIRF și/sau folosirea acestora ca bază la elaborarea și crearea sistemului național de evidență contabilă și raportare financiară. În orice caz, cerințele față de organizarea procesului de evidență, precum și regulile de bază ale evidenței contabile trebuie stabilite conform principiilor și cerințelor SIRF în așa fel încât entitățile să aibă posibilitatea de a deține informația pentru diferite tipuri (forme) de raportări, inclusiv conform SIRF.

La moment, putem deja menționa că cei care au fost „pioneri” în demararea procesului de convergență la SIRF au semnalat probleme serioase la conversia situațiilor financiare întocmite anterior conform Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC), aplicate începând cu 1 ianuarie 1998, la cele întocmite conform SIRF. Acestea se referă, în primul rând, la tratarea diferențiată a principiilor de bază față de prezentarea publică a informațiilor. Aname acest „gol” au menirea să-l acopere companiile de audit, care prestează, în baza SIA, servicii conexe privind conversia situațiilor întocmite conform reglementărilor naționale la cele întocmite în conformitate cu standardele internaționale.

În acest context, și auditorii, care confirmă veridicitatea situațiilor financiare sub toate aspectele semnificative, pentru aceeași perioadă financiară, dar întocmită conform standardelor naționale și internaționale, se confruntă cu anumite neclarități de ordin metodologic și organizatoric. La acestea se referă, în primul rând, lipsa în SIRF a normelor stricte de reglementare privitor la ținerea contabilității. Dat fiind acest fapt, este necesară o tratare absolut nouă a termenului „raționament profesional” atât în contabilitate, cât și în audit. Or, în actualele SNC nu se face referire la raționamentul profesional al contabilului, iar în audit, conform SNA, acesta reprezintă opinia auditorului în unele situații profesionale, de excepție, care se bazează pe abilitățile, intuiția și profesionalismul acestuia.

Conform SIRF, sfera de adoptare a deciziilor în baza raționamentului profesional al contabilului și auditorului este destul de vastă, deoarece acestea nu conțin reglementări stricte privind evidența și/sau impozitarea, precum SNC. SIRF impune, de asemenea, ca informația să fie prezentată în rezumate ale politicilor contabile semnificative și în note explicative suplimentare, care confirmă verificarea corespunderii politicii de contabilitate a companiei/firmei și conțin aprecierea raționalității acesteia. Ca urmare, prezentarea situațiilor financiare variază semnificativ de la o entitate la alta, de aceea și utilizatorii acestor informații trebuie să depună un efort deosebit pentru a le înțelege. În atare circumstanțe specifice politica de contabilitate, care include principiile, bazele, condițiile, regulile și practica pregătirii și prezentării de către entități a situațiilor financiare, trebuie să fie elaborată și aplicată în așa mod ca acestea (rapoartele) să corespundă cerințelor fiecărui standard și interpretărilor aplicate de entitate. Iar la auditarea fiecărei situații financiare în parte este necesar să se acorde o atenție deosebită politicii de contabilitate în baza căreia acestea au fost întocmite, precum și verificării corespunderii acesteia principiilor de întocmire a situațiilor menționate. La concret, se va acorda atenție următoarelor aspecte:

- principiilor și metodelor alese de entitate pentru ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare;
- principiilor și metodelor de ținere a contabilității specifice ramurii (activității);
- respectării cerințelor SIRF.

Pentru confirmarea auditării acestor aspecte și acumularea probelor necesare privind formarea opiniei corespunzătoare, luându-se ca bază politica de contabilitate a entității, se propune ca documentele de lucru ale auditorului să conțină:

- declarația privind corespunderea evidenței contabile SIRF;
- aprecierea și prezentarea succintă a celor mai importante aspecte ale politicii de

- contabilitate, aprobate și practic aplicate de entitate;
- argumentarea soldurilor conturilor reflectate în situația financiară, în situația rezultatului global, în alte componente ale situațiilor financiare;
- alte informații ce rezultă din Standardul Internațional de Contabilitate (SIC) 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente” și SIC 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare” etc.

Componenta cea mai echivocă a situațiilor financiare este contul de profit și pierdere. Aici, ca, de altfel, și față de alte situații și componente ale situațiilor financiare, SIRF nu sunt prescriptive, acestea (standardele) stipulează doar câteva elemente ce trebuie prezentate, solicitând managementului să aleagă metoda de prezentare pe care o consideră a fi cea mai relevantă, auditorul urmând să-și concentreze atenția anume asupra acestor aspecte. Și la acest compartiment practica demonstrează că entitățile se confruntă anume cu problema alegerii formatelor de prezentare, iar utilizatorii – cu înțelegerea acestor formate, care în activitatea practică diferă de la o entitate la alta.

În astfel de circumstanțe, evidența contabilă și politica de contabilitate trebuie să fie obiecte ale auditării la toate etapele de exercitare a auditului situațiilor financiare ale entității: de la planificarea acestuia până la întocmirea raportului de audit.

La etapa preliminară planificării auditului oricărei situații financiare este necesar să se acumuleze informații despre entitatea ce urmează a fi auditată, precum și să se evalueze riscul inerent la nivelul situațiilor financiare și riscul legat de control, adică evaluarea preliminară a eficienței sistemelor contabil și de control intern ale entității în ceea ce privește prevenirea sau descoperirea și corectarea denaturărilor semnificative. Anume aceste informații vor servi drept bază la elaborarea programului de audit la etapa planificării și adoptării deciziei privind necesitatea exercitării verificărilor suplimentare a riscului legat de control. De asemenea, la elaborarea programului de audit, auditorul, aplicând raționamentul profesional, va corela evaluarea riscului inerent la nivelul situațiilor financiare cu soldurile conturilor și grupurile de tranzacții la nivelul aspectelor calitative.

La etapa de exercitare practică a auditului soldurilor poziției financiare a entității ne vom referi doar la compartimentele care, în viziunea noastră, sunt mai esențiale.

În procesul de auditare a imobilizărilor corporale problema principală constă în aprecierea corectitudinii identificării de către entitate a momentului de recunoaștere a acestor active, a valorii lor contabile, a recunoașterii cheltuielilor cu amortizarea și a pierderilor aferente deprecierei. De aceea, auditorul, bazându-se pe raționamentul profesional, va studia și va da apreciere:

- modelului de evidență aplicat (valoarea contabilă, modelul de evaluare a costului, valoarea justă a imobilizărilor corporale în cazul în care aceasta diferă semnificativ de valoarea contabilă), bazei de evaluare folosite în determinarea valorii contabile brute etc.;
- metodei de amortizare folosite și estimării duratei de viață utilă a activelor sau a ratelor de amortizare utilizate;
- modalității și principiilor de exercitare a reevaluărilor, pornind de la cerințele SIC 16 „Imobilizări corporale”, care prevăd că activele, în funcție de modelul ales, trebuie să fie înregistrate în contabilitate la valoarea reevaluată, aceasta constituind valoarea lor justă, sau să fie înregistrate la costul lor, cu diminuările corespunzătoare. Determinarea deprecierei acestora se efectuează prin aplicarea SIC 36 „Deprecierea activelor”, astfel fiind revizuită valoarea contabilă a activelor, determinată valoarea recuperabilă și stabilit momentul recunoașterii acestora ca pierdere sau depreciere;
- criteriilor aplicate de entitate pentru delimitarea investițiilor imobiliare (imobilizări construite) de alte imobilizări corporale, construite sau dezvoltate pentru folosința viitoare, pornind de la prevederile SIC 40 „Investiții imobiliare”.

Ca rezultat, auditorul va menționa dacă entitatea respectă SIC 16 în ceea ce privește revizuirea metodei de amortizare folosită, precum și revizuirea duratei de viață utilă a imobilizărilor corporale la sfârșitul fiecărui an financiar, ca, de altfel, și dacă, în cazul reevaluării, cel puțin a unui element al clasei imobilizărilor corporale, a fost reevaluată întreaga clasă. De asemenea, auditorul va aprecia corectitudinea informațiilor privind investițiile imobiliare (metoda de evidență, absența confuziilor privind aplicarea noțiunii de imobil investițional și imobil folosit în activitatea entității, respectarea criteriilor și reflectarea rezultatelor reevaluărilor etc.).

Este necesar să se verifice și respectarea cerinței standardului nominalizat privind anumite câștiguri și pierderi. De exemplu, în cazul în care majorările care apar ca urmare a reevaluării imobilizărilor corporale au fost înregistrate direct la capitalurile proprii, cu recunoașterea ulterioară corespunzătoare, sau în cazul în care diminuările unui activ, ca rezultat al reevaluării, au fost scăzute direct din proprietatea imobiliară și au fost reflectate în situația rezultatului global. Dacă un activ a fost evaluat în valută, se va stabili dacă valoarea majoritară evaluată a acestuia a fost convertită la cursul de schimb de la data la care valoarea a fost determinată. Menționăm că în asemenea situații, conform paragrafului 23 (c) din SIC 21 „Efectele variațiilor cursurilor de schimb valutar”, apare o diferență a cursului de schimb valutar care, de asemenea, trebuie recunoscută în capitalurile proprii.

- Auditând operațiunile economice privind imobilizările necorporale, auditorul va analiza:
- recunoașterea inițială în contabilitate a imobilizărilor necorporale, pornind de la prevederile SIC 38 „Imobilizări necorporale”;
 - modelul de contabilizare după recunoașterea inițială: modelul costului sau al reevaluării;
 - durata de viață: determinată sau nedeterminată, respectarea criteriilor de atribuire la aceste categorii;
 - metoda și perioada de amortizare, revizuirea acestora în cazul activelor necorporale cu durata de viață determinată;
 - valoarea reziduală, în funcție de caz;
 - metodele și permisiunile la stabilirea valorii reevaluate.

În cazul auditului acestui compartiment, de asemenea, este necesar să se verifice corectitudinea recunoașterii imobilizărilor necorporale, a evaluării valorii contabile a acestora după recunoaștere, a calculării amortizării și perioadei de amortizare pentru imobilizările necorporale cu durata de viață determinată, de asemenea, a atribuirii corecte a activelor la categoria de imobilizări necorporale. Concomitent, în cazul contabilizării unui activ în baza modelului reevaluării, se va verifica dacă celelalte active din clasa la care aparțin sunt, de asemenea, contabilizate în baza aceluiași model.

La auditarea compartimentului „Stocuri” se vor verifica:

- politicile contabile adoptate la evaluarea stocurilor;
- cerințele prevăzute privind determinarea costului stocurilor, formulele folosite: primul intrat, primul ieșit (FIFO) sau a costului mediu ponderat;
- metodele folosite la reflectarea stocurilor în contabilitate (metoda costului standard, a prețului cu amănuntul etc.);
- valoarea stocurilor, determinarea valorii acestora recunoscută ca cheltuială pe parcursul perioadei.

Atenționăm asupra faptului că o entitate trebuie să folosească aceeași formulă de determinare a costului pentru toate stocurile de natură și utilizare similară în entitate; și doar pentru stocurile de natură sau utilizare diferită pot fi justificate formule diferite de determinare a costului. Analogic, și în cazul în care anumite stocuri sunt evaluate în valută, valoarea contabilă a acestora trebuie determinată conform SIC 21 (paragraful 25) prin compararea costului sau valorii contabile (după caz), convertite la cursul de schimb la care valoarea a fost determinată (de la data tranzacției pentru un element evaluat la cursul istoric) și valoarea

realizabilă netă sau recuperabilă (după caz), care ar fi, spre exemplu, cursul stabilit la data de închidere a poziției financiare.

Exercitând auditul tratamentului contabil al veniturilor generate de diferite tipuri de tranzacții și evenimente, auditorul va aplica proceduri care îi vor permite să se asigure că acestea sunt determinate și contabilizate în momentul în care trebuie recunoscut un astfel de venit, că valoarea veniturilor este evaluată la valoarea justă a contra prestării primită sau care urmează a fi primită. În acest scop, auditorul va examina detaliat:

- politicile contabile adoptate de entitate pentru evaluarea și recunoașterea venitului;
- metodele adoptate la determinarea stadiului de execuție la data de închidere a poziției financiare pentru tranzacțiile ce implică prestări de servicii;
- îndeplinirea tuturor condițiilor privitor la recunoașterea veniturilor din vânzarea bunurilor;
- valoarea fiecărei categorii semnificative de venit recunoscute în timpul perioadei de raportare, inclusiv din vânzarea de bunuri, prestarea de servicii, dobânzi, redevențe, dividende (bazele de recunoaștere);
- valoarea veniturilor apărute din schimbul de bunuri sau servicii

În ceea ce privește aspectele fiscale, vom menționa doar că, la moment, contabilii și auditorii practicieni se confruntă cu incertitudinea regimului fiscal al aplicării IFRS. Practic, apare necesitatea de a ține o evidență separată, în scopuri fiscale, a impactului pe care îl va avea modelul de reevaluare a imobilizărilor corporale (a costului sau a reevaluării); a tratamentului fiscal al câștigurilor și pierderilor nerealizate din reevaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare, înregistrate prin intermediul conturilor de capitaluri proprii, iar în sistemul bancar – a comisioanelor amortizate pe baza metodei dobânzii efective etc.

În final, ne rezervăm dreptul de a rezuma că procesul de convergență la SIRF, precum și de auditare a situațiilor întocmite conform acestora, generează o serie întreagă de provocări. Am încercat să le prezentăm, în viziunea noastră, pe cele mai principale, cu care se confruntă mai des în practică atât contabilii, cât și auditorii. Prezenta abordare nu pretinde a fi exhaustivă, noi fiind conștienți de existența și a altor aspecte numeroase ce necesită a fi abordate profesional, eventual, fiind conștientizată, de asemenea, și importanța acestora.

Provocarea ce o facem prin acest articol constă în faptul că, la moment, se impune un schimb constructiv de păreri consolidate ale tuturor părților implicate în proces: Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, Banca Națională a Moldovei, Comisia Națională a Pieței Financiare, asociațiile profesionale ale contabililor și auditorilor, corpul academic și didactic, precum și practicienii din domeniu. O atare conlucrare va conduce la atingerea scopului conversiei standardelor naționale la cele internaționale, concomitent fiind conturate și beneficiile așteptate de către utilizatori, ca urmare a adoptării, asimilării și aplicării SNC și SIRF în practica de toate zilele.

PARTICULARITĂȚILE APLICĂRII ÎN AUDIT A PROCEDURILOR DE TESTARE SELECTIVĂ

*Conf. univ. interimar dr. Igor Balan, Universitatea Agrară de Stat din Moldova
Lect. sup. univ. Maria Ratcov, ASEM*

Auditing in the Republic of Moldova is exercised in the form of external audit, performed by audit firms or individual independent auditors, and internal auditing, performed by a specialized department of an organization. Finite common goals of both types of audit are very similar – it is control. However, there are significant differences in the content and nature of their activities. Compared with the external audit, internal audit has a different nature, meaning, purpose and organization. Because of the generally accepted definition of internal audit task is to assist organizations in the effective discharge of their duties and assignments, then there is a management

tool, designed to ensure (guarantee) the achievement of management objectives. Selecting objects for an audit depends on the specifics of the economic entity. A significant amount of audit work carried out by the auditor, it is necessary to test the mass of the current primary documentation. This circumstance is one of the justifications for the use of audit sampling methods of control. Audit sampling is the application of audit procedures to less than 100% of the items in the balance of the account or group of transactions in such a way that all elements of the sample can be selected. This will allow the auditor to obtain and evaluate audit evidence about the individual characteristics of the selected elements in order to formulate a conclusion or to facilitate its establishment in regard to the general population from which the sample is drawn.

În Republica Moldova, activitatea de audit, se desfășoară în formă de audit extern, care se efectuează de firmele de audit sau auditorii-întreprinzători individuali și în formă de audit intern, care se exercită de subdiviziunile specializate ale entității a cărei activitate este expusă pentru verificarea de audit. Obiectivele generale finale ale ambelor genuri de audit în multe privințe coincid, iar în linii mari se reduc la efectuarea controlului. Totodată, există și deosebiri semnificative în ceea ce privește esența și caracterul de desfășurare a acestor activități. Astfel, prin audit extern se subînțelege examinarea independentă a rapoartelor financiare ale entității auditate, în scopul exprimării opiniei profesionale a auditorului privind corespunderea acestora sub toate aspectele semnificative și criteriilor stabilite de actele normative în vigoare (I. Balan, A. Romanciuc, 2007). În comparație cu auditul extern, auditul intern are altă esență, semnificație, destinație și mod de organizare. Astfel, conform definiției general acceptate, obiectivul auditului intern constă în acordarea asistenței entității în scopul exercitării eficiente a funcțiilor și obiectivelor acesteia, adică reprezintă un instrument de gestiune destinat asigurării (garantării) realizării obiectivelor de gestiune (A. Arens, J. Loebbecke, 2003). Alegerea obiectului pentru verificarea de audit este condiționată de particularitățile subiectului economic, de exemplu, sistemul contabil, monitorizarea acestuia, informațiile contabile, operative etc. Un volum semnificativ al lucrărilor de control efectuat de auditor îi revine procedurilor de testare aplicate documentelor primare curente. Această circumstanță reprezintă unul din argumentele principale, care denotă aplicarea în audit a procedurilor de testare selective, în special a eșantionajului. Eșantionajul de audit reprezintă aplicarea procedurilor de audit asupra a mai puțin de 100% de elemente ale soldului contului sau grupului de tranzacții, în așa mod, încât toate elementele eșantionului au posibilitatea de a fi selectate (I. Balan, A. Romanciuc, 2007). Aceasta va permite auditorului de a obține și evalua dovezi de audit cu anumite caracteristici ale elementelor selectate în scopul formulării concluziei sau contribuiri la formularea concluziei referitoare la colectivitatea generală din care este alcătuit eșantionul.

În țările occidentale cu economie de piață bine dezvoltată, problemelor aferente activității de audit li se acordă o atenție sporită. Este suficient de menționat despre existența Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Control (The International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI), Federației Internaționale a Contabililor (The International Federation of Accountants, IFAC) etc., ale căror membri sunt zeci de state, inclusiv S.U.A., Marea Britanie, Germania, Japonia etc. În organizațiile sus-numite, există subdiviziuni structurale care elaborează, implementează, publică și monitorizează aplicarea Standardelor Internaționale de Audit. De menționat că Republica Moldova, de asemenea, este membru cu drepturi depline al acestor organizații și care a implementat standardele proprii de audit (extern și intern), adoptate în baza Standardelor Internaționale de Audit și Standardelor Internaționale ale practicii profesionale de audit intern.

În continuare, ne vom referi la două standarde de audit intern care, în opinia noastră, au o legătură nemijlocită cu aplicarea în audit a procedurilor de testare selectivă – standardul asigurării rezonabile (Reasonable Assurance) și standardul procedurilor de control (Control Techniques). De menționat că informația din prezentele standarde se referă la paragraful specific (norma de audit) din Standardele de audit ale INTOSAI.

Asigurarea rezonabilă prevede că activitatea de audit trebuie să se bazeze pe următoarele elemente ale auditului de performanță:

- ◆ economicitate – minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate;
- ◆ eficiență – raportul dintre rezultatele obținute și resursele utilizate pentru obținerea acestora;
- ◆ eficacitate – gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare dintre activități și raportul dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității respective.

Astfel, normele de audit ale acestui standard, în ansamblu, se referă la economicitate, eficiență și eficacitate, se concentrează asupra tuturor sarcinilor, activităților, funcțiilor sau domeniilor de activitate organizatorică, folosește tehnici de audit și alte proceduri în corespundere cu activitatea evaluată, se finalizează cu rapoarte, care includ și recomandări de îmbunătățire a performanței.

Normele de audit de bază ale standardului procedurilor de control, care sunt aplicabile la desfășurarea oricărui tip de audit, prevăd că activitatea de audit trebuie planificată astfel, încât aceasta să fie efectuată oportun, calitativ, în mod economic, eficient și eficace. Sub metodele de control (testare) se edifică diverse proceduri care permit asigurarea realizării obiectivelor specifice entității.

Standardele menționate mai sus, completându-se reciproc, creează o bază logică și economică pentru aplicarea în audit a procedurilor de testare selectivă (eșantionajului). Într-adevăr, eșantionajul de audit, cuprinzând o colectivitate generală (de exemplu, de documente primare), dă o asigurare fiabilă (dacă nu de 100%, atunci aproape de aceasta) privind depistarea erorilor sau denaturărilor semnificative. Totodată, în prezența unui volum semnificativ și omogen de tranzacții economice, formule contabile etc., verificarea deplină a elementelor se transformă într-un volum enorm de lucru. Acesta ne permite să afirmăm că eșantionajul de audit reprezintă o metodă de selectare a elementelor pentru testarea adecvată și eficientă. Normele și recomandările privind utilizarea procedurilor de eșantionaj și altor procedee de selectare a elementelor pentru testare în scopul colectării dovezilor de audit sunt stipulate în S.N.A. 530 „Eșantionul de audit și alte proceduri de testare selectivă”, care este elaborat în baza I.S.A. 530 „Audit sampling and other selective testing procedures” aprobat de IFAC.

Practica de audit, despre care aflăm din regulamentele, instrucțiunile și recomandările privind desfășurarea activității de audit elaborate de membrii grupului „Big Four” (marele patru, grupul celor patru), demonstrează că metoda eșantionajul de audit permite auditorului obținerea informației necesare, inclusiv pentru verificarea datelor prezentate de client. Aplicarea acestei metode permite micșorarea semnificativă a costului pentru efectuarea procedurilor de audit asigurând, totodată, obținerea și evaluarea dovezilor de audit aferente anumitor caracteristici relevante ale elementelor probante în scopul formulării unei concluzii privind colectivitatea generală. Concomitent, eșantionajul de audit permite reducerea semnificativă a timpului de efectuare a misiunii și respectiv a consumurilor de derulare a acesteia, fapt care, deseori, are importanță decisivă. Reducerea volumului de lucru, la rândul său, permite antrenarea la efectuarea verificării a personalului cu un nivel mai înalt de calificare.

În literatura economică, există viziuni potrivit cărora procedurile de testare selectivă nu pot fi utilizate pentru verificarea tuturor elementelor, cum ar fi, de exemplu, tranzacțiile importante, formulele contabile etc. Cu alte cuvinte, eșantionajul de audit nu se aplică asupra așa-numitelor „poziții-cheie” (E. Chetyrkin, N. Vasilyeva, 2003).

În opinia noastră, aceasta este o afirmație corectă, deoarece aplicarea procedurilor sus-numite la verificarea tranzacțiilor, faptelor sau elementelor conturilor de bilanț, care au o importanță imensă, reieșind din esența și semnificația acestora, pot conduce la denaturarea semnificativă a dovezilor de audit pe care se bazează opinia de audit.

Procesul de audit, după cum se cunoaște, se divizează în câteva etape de bază. O misiune de audit tipică poate conține următoarele patru etape de bază: planificarea preventivă, elaborarea planului general și programului de audit, efectuarea auditului și evaluarea și perfectarea documentară a rezultatelor auditului.

La prima etapă, se stabilesc direcțiile generale de audit și strategia acestuia. La a doua etapă această strategie se concretizează prin identificarea obiectivelor, pozițiilor și elementelor care urmează a fi supuse verificării, precum și stabilirea caracterului, momentului de exercitare și volumului procedurilor care sunt necesare de efectuat de către auditor. La această etapă, de asemenea, se desemnează pozițiile care, din considerente logice, urmează a fi verificate cu aplicarea procedurilor de testare selectivă.

Un element important al înțelegerii aplicării procedurilor de audit în procesul colectării dovezilor de audit se consideră tipul testării care trebuie efectuată și care se bazează pe combinarea optimă a testării controlului intern și procedurilor ce țin de esență. Primul tip de testare se efectuează în cazul când auditorul planifică să evalueze riscul legat de control la un nivel mai redus decât cel ridicat referitor la un anumit aspect calitativ al rapoartelor financiare. De exemplu, oportunitatea și plenitudinea depunerii mijloacelor de către fondatori în capitalul statutar al entității, corespunderea datelor efective rezervelor stabilite de legislație sau prevăzute de statut, corectitudinea perfectării documentelor justificative, prezența tuturor elementelor obligatorii în documentele primare și registrele contabile etc.

Procedurile ce țin de esență sunt în corelație cu anumite sume și se divizează în două tipuri: proceduri analitice și testarea detaliată a tranzacțiilor și a soldurilor conturilor. Scopul procedurilor ce țin de esență constă în obținerea dovezilor de audit pentru descoperirea denaturărilor semnificative în rapoartele financiare. La efectuarea testării detaliate ce ține de esență, eșantionajul de audit și alte metode de selectare a elementelor pentru testare și colectare a dovezilor de audit pot fi utilizate pentru verificarea unor sau mai multor aspecte calitative în ceea ce privește suma reflectată în rapoartele financiare (de exemplu, existența creanțelor), sau pentru evaluarea independentă a unei anumite sume (de exemplu, valoarea stocurilor de mărfuri și materiale moral vetuste).

De menționat că, la aplicarea acestor proceduri, auditorul trebuie să utilizeze aprecierea profesională pentru a evalua componentele riscului de audit și a elabora acele proceduri de audit menite să asigure reducerea acestui risc până la un nivel scăzut acceptabil.

Riscul legat de eșantionaj și riscul nelegat de eșantionaj pot influența componentele riscului de audit. De exemplu, la executarea testării controlului intern, auditorul poate să nu descopere erori în eșantion și să conchidă că riscul legat de control este scăzut, în timp ce, în realitate, rata erorii în colectivitatea generală să fie inacceptabil de înaltă (riscul legat de eșantionaj). De asemenea, în eșantion, pot exista erori pe care auditorul să nu le recunoască (riscul nelegat de eșantionaj). În ceea ce privește procedurile ce țin de esență, auditorul poate utiliza diferite metode îndreptate spre reducerea riscului de nedescoperire până la un nivel acceptabil. În dependență de caracterul lor, aceste metode vor fi supuse riscului legat de eșantionaj sau riscului nelegat de eșantionaj. De exemplu, auditorul poate alege o procedură analitică neadecvată (riscul nelegat de eșantionaj) sau poate descoperi numai denaturări neînsemnate la testarea detaliată, în timp ce, în realitate, denaturarea în colectivitatea generală este mai mare decât mărimea admisibilă (riscul legat de eșantionaj). Atât pentru testarea controlului intern, cât și pentru procedurile ce țin de esență, riscul legat de eșantionaj poate fi redus prin majorarea volumului eșantionului, în timp ce riscul nelegat de eșantionaj poate fi redus prin planificarea, supravegherea și controlul respectiv al lucrărilor de audit în cadrul angajamentului.

În urma testării, se descoperă anumite erori care pot avea influență asupra obiectivului concret al testării, precum și asupra altor domenii de audit. Evaluarea acestor erori permite auditorului să-și tragă anumite concluzii despre veridicitatea datelor obținute și să opereze, în caz de necesitate, rectificările corespunzătoare. Metoda eșantionajului de audit se aplică și pentru obținerea mărimilor valorice absente sau altor tipuri de mărimi cantitative necesare

auditorului. Bineînțeles că unele și aceleași documente primare, care au fost selectate, pot fi testate prin ambele metode. De exemplu, facturile fiscale emise de entitate pot fi verificate selectiv la capitolul plenitudinii perfectării. Totodată, acest eșantion poate fi supus verificării și la capitolul veridicității sumelor indicate în documentele respective.

Erorile depistate la efectuarea verificării de corespundere semnalizează posibila prezență a erorilor de esență. Astfel, dacă auditorul depistează un număr semnificativ de erori ce țin de corespundere, atunci acest fapt atestă posibilitatea sporită a prezenței erorilor și în indicatorii valorici. Controlul prealabil de corespundere reduce consumurile aferente controlului ce ține de esență și permite identificarea, cu certitudine, a celor mai importante sectoare pentru testare.

În raportul auditorului, se specifică opinia auditorului privind rezultatele obținute în urma colectării și evaluării dovezilor de audit, în particular privind: stabilitatea financiară a entității, suficiența datelor pentru audit și calitatea informațiilor oferite, aplicarea principiilor contabile de bază și caracteristicilor calitative ale rapoartelor financiare, loialitatea administrației entității față de misiunea de audit.

De menționat că, la aplicarea procedurilor de testare selectivă, schema generală de exercitare a auditului nu suportă unele modificări. Însă, la etapele de elaborare a planului general (programului) de audit și de efectuare nemijlocită a auditului trebuie luate în considerație condițiile specifice generate de procedură, de testare selectivă distinctă.

CONCLUZII

1. Volumul semnificativ al lucrărilor de control efectuat de auditor, în particular, la capitolul procedurilor de testare, aferente documentelor primare curente reprezintă unul din argumentele principale, care denotă aplicarea în audit a procedurilor de testare selective.
2. Baza logică și economică pentru aplicarea în auditul intern și cel financiar a procedurilor de testare selectivă (eșantionajului) este creată de interconexiunea a două standarde de audit ale INTOSAI (asigurării rezonabile și procedurilor de control) și standardul național de audit 530 „Eșantionul de audit și alte proceduri de testare selectivă”.
3. Aplicarea practică a procedurilor de testare selectivă, bazate pe îmbinarea cerințelor teoriei probabilității, aprecierii profesionale și metodei statistice sunt comensurabile cu rezultatele activității de audit, deoarece permit micșorarea semnificativă a costului pentru efectuarea procedurilor de audit asigurând, totodată, obținerea și evaluarea dovezilor de audit aferente anumitor caracteristici relevante ale elementelor probante în scopul formulării unei concluzii privind colectivitatea generală.
4. Principala metodă de selectare a elementelor pentru testare la elaborarea procedurilor de audit se consideră, în opinia noastră, metoda eșantionajului de audit. Aplicarea acesteia nu generează modificări în schema generală de exercitare a auditului permițând, totodată, reducerea semnificativă a timpului de efectuare a misiunii și a consumurilor de derulare a acesteia.

Bibliografie:

1. *Acte normative cu privire la activitatea de audit*. Chișinău: ACAP, 2006. 632 p. ISBN 978-9975-9702-3-5
2. Arens, A.; Loebbecke, J. *Audit. O abordare integrată*. Chișinău: ARC, 2003. 972 p. ISBN 9975-61-290-3
3. Balan, I.; Romanciuc, A. *Dicționar explicativ de audit financiar*. Chișinău: UASM, 2008. 79 p. ISBN 978-9975-64-144-9
4. Četyrkin, E.; Vasilyeva, N. *Vyboročnye metody v audite*. Moskva: Delo, 2003. 144 c. ISBN 5-7749-0321-4
5. *Legea privind activitatea de audit nr. 61 din 16 martie 2007*. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr. 117-126

NECESITATEA REVIZUIRII CONCEPȚIEI PRIVIND ROLUL AUDITULUI STATUTAR

*Conf. univ. dr. Anatolie Iachimovschi, ASEM
Lect. sup. Olga Bordeianu, ASEM*

In this article examines current issues of statutory audit and review of the concept argue about how to approach the role of audit in ensuring financial stability. Also, the authors try to clarify the social mission of statutory audit requirements, to identify environmental factors of the statutory audit and to provide some solutions for managing conflicts of interest.

În trecut, opinia auditorului statutar exprima rezultatele verificării de fond a principalelor elemente ale rapoartelor financiare. În prezent, însă, pentru ca opinia auditorului statutar să ofere o asigurare cu privire la informațiile financiare, verificarea de fond este însoțită și de abordarea bazată pe riscuri. Prin intermediul tehnicilor de testare a sistemelor contabil și de control intern, auditorii statutari încearcă minimizarea riscului neidentificării denaturărilor semnificative.

Astfel, dacă în trecut opinia auditorului statutar se baza, în mare măsură, pe dovezile de audit obținute prin intermediul testelor de fond, în prezent, pentru a asigura caracterul adecvat și suficiența acestora este necesară realizarea unor misiuni de evaluare a riscurilor și denaturărilor semnificative.

Tabelul 1

Evoluția auditului statutar

Obiectivele auditului statutar	Caracterul misiunii de audit		
	în trecut	actualmente	în perspectivă
Verificarea de fond a activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor	evaluare	evaluare	evaluare
Evaluarea riscurilor și denaturărilor semnificative	asistență	evaluare	evaluare
Aprecierea deciziilor de afaceri	consiliere	asistență	evaluare

Cu toate acestea, auditul statutar actual nu poate oferi altă asigurare decât una rezonabilă cu privire la imaginea fidelă și corectă a situației financiare. Mai degrabă opinia auditorului statutar asigură conformitatea cu cadrul de raportare financiară, decât o viziune asupra sănătății financiare a entității.

Criza financiară recentă exprimă preocuparea că simpla constatare a respectării standardelor de raportare financiară nu este suficientă. Auditorul statutar ar trebui să se concentreze nu doar asupra procedurii și procesului. Opinia auditorului statutar ar trebui să ofere o garanție privind veridicitatea sănătății, dar nu a situației financiare la moment. Astfel de abordare, în primul rând, reduce riscul de denaturare și, în al doilea rând, reduce costurile de faliment suportate de proprietarii entității auditate.

Ingenieriile financiare de fraudă și eroare au reușit să distorsioneze companii celebre, cum ar fi: corporația „Enron”, compania „Arthur Andersen”, compania „Parmalat”, compania „Worldcom”, banca „Barings Bank”, compania „Merrill Lynch”, compania „Satyam” și cele două companii care au falimentat în 2009 – compania „Mardoff” și compania „Stanford Financial Group”.

Falimentul corporației Enron a determinat SUA, în 2002, să recurgă la promulgarea legii privind reforma contabilității pentru companiile publice și a legii cu privire la actul de protecție a investitorilor. Legile în cauză au înaintat cerințe mai drastice pentru practica contabilă din SUA și pentru exercitarea controlului asupra raportării financiare de către Comisia de valori mobiliare și burse din această țară (Securities and Exchange Commission – SEC).

Ca urmare, peste 750 de companii americane și-au reevaluat profiturile recunoscând, în mod tacit, că au abuzat de contabilitatea creativă, iar compania de audit cu renume mondial „Arthur Andersen” și-a pierdut toți partenerii și clienții, care au optat să colaboreze cu alte companii de audit membre ale grupului big four (Deloitte&Touch&Thomatsu, KPMG, Ernst&Young, PricewaterhouseCoopers). În perioada 2007-2009, băncile au declarat pierderi uriașe din pozițiile bilanțiere și extrabilanțiere.

În acest context, este dificil de a înțelege de ce auditorii cad de acord cu consiliul de administrare că situațiile financiare reflectă rezonabil rezultatele financiare, în timp ce instituția, de fapt, se află în dificultate financiară. Din aceste considerente, apar îndoieli privind circumstanțele în care auditorii statutari au reușit să prezinte rapoarte de audit pozitive, fără a face mențiuni importante pentru părțile interesate în activitatea instituției auditate. O explicație, care justifică astfel de circumstanțe, ar fi că este problematic de a înțelege esența limitărilor de audit specifice conceptelor de materialitate, riscuri și eșantioane.

Prin urmare, apariția acestor probleme impune necesitatea formulării unei abordări noi a funcției auditului statutar ca o soluție de a contribui la o mai mare stabilitate financiară. Un posibil punct de plecare în găsirea unei soluții în acest sens, ar fi de a examina dacă auditul statutar, mai întâi de toate, își îndeplinește corect funcția sa socială.

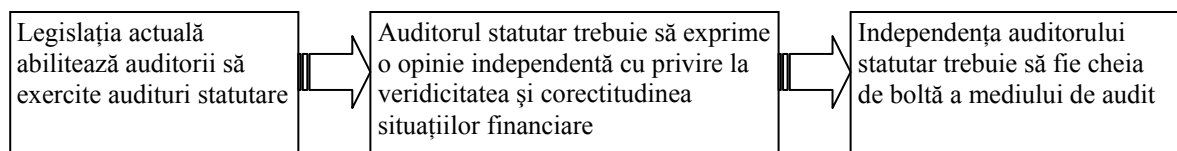


Figura 1. Misiunea socială a auditului statutar

Criza financiară a creat o suspiciune și o neîncredere, dacă această funcție socială este într-adevăr îndeplinită și corect interpretată. Există cazuri când serviciile de audit interne sunt subcontractate de firmele care, în același timp, exercită și audit statutar. De regulă, astfel de cazuri sunt mai rar întâlnite la societățile comerciale mari, care dispun de audituri interne independente de serviciile financiare și care raportează direct comitetului de supraveghere.

Însă, companiile mari, în majoritatea cazurilor, sunt auditate de unele și aceleași firme de audit. După dispariția firmei de audit „Arthur Andersen”, în prezent, sunt doar câteva firme capabile să auditeze companiile transnaționale. De aceea, pot fi exprimate unele îngrijorări legate de asigurarea condițiilor perfecte ale mediului de audit.

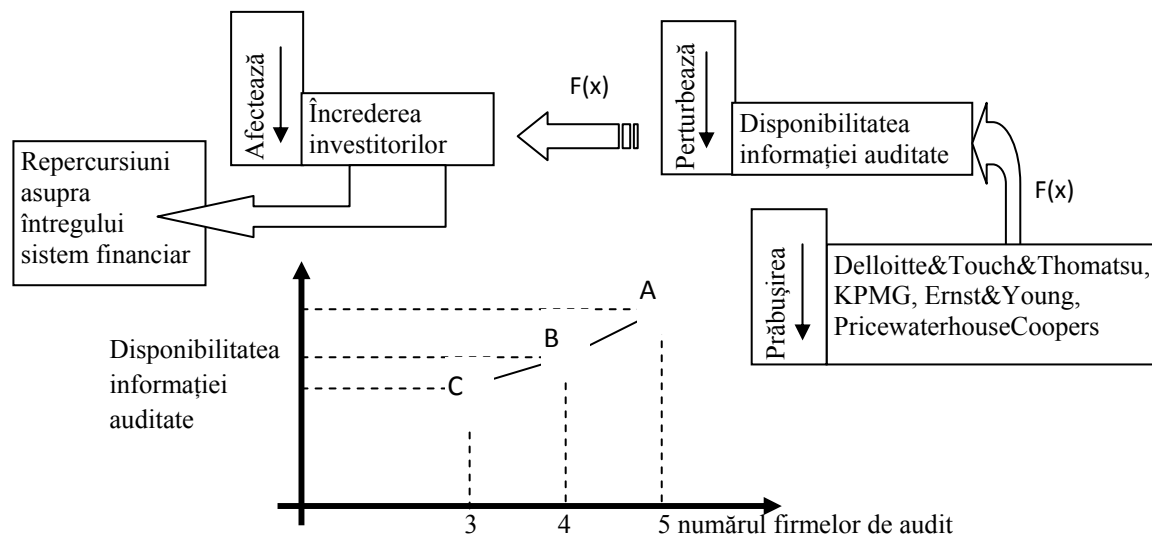


Figura 2. Factorii de mediu ai auditului statutar

Încrederea investitorilor este determinată de disponibilitatea informației financiare auditate referitoare la companiile foarte importante. Iar accesibilitatea la informația financiară auditată depinde de numărul de firme de audit capabile să-și asume responsabilitatea pentru astfel de angajamente. Din cauza numărului prea mic de firme de audit cu capacități dorite în acest sens pot surveni repercursiuni asupra întregului sistem financiar. Situația notată convențional cu litera „A” din figura de mai sus a existat până la criza financiară, atunci când pe piața auditului statutar activau cinci firme mari de audit. După falimentarea uneia din ele, s-a creat o nouă situație pe piața auditului statutar (situația „B”) și această situație se deosebește de cea precedentă prin faptul că ea a existat în perioada crizei financiare.

Pornind de la această constatare, pot fi formulate următoarele preocupări:

1. Încrederea investitorilor va fi afectată de o nouă eventuală prăbușire a uneia din marile firme de audit;
2. Dacă nu ar fi falimentat corporația „Arthur Andersen” ar fi survenit mai puține repercursiuni asupra întregului sistem financiar;
3. Situația „B”, comparativ cu situația „A”, se deosebește, de asemenea, și prin faptul că încrederea investitorilor nu a fost afectată în realitate, fiindcă, de fapt, a fost o diminuare a încrederii artificiale.

Admitem că la toate întrebările de mai sus nu se răspunde afirmativ, atunci cel puțin se poate discuta despre un pericol moral asociat cu grija minimizării riscului unui nou faliment a uneia din firmele mari de audit, care va conduce la crearea situației „C” prezentată în figura de mai sus. Prin urmare, dacă preocupările de mai sus nu se doresc a fi abordate, atunci poate apărea următoarea întrebare: unei firme de audit i se poate permite să devină atât de importantă, încât dispariția sa să perturbeze grav piața auditului statutar?

Răspunsul, de data aceasta, cu siguranță, nu se dorește a fi afirmativ. Ca și în cazul instituțiilor mari din sectorul financiar, falimentarea uneia dintre ele cauzează repercursiuni asupra întregului sistem financiar. Ținând cont de abordarea avută în vedere, în sectorul bancar, se propune cercetarea posibilităților de a explora pe bază proactivă conceptul de faliment ordonat al firmelor sistemice. Explorarea presupune luarea în considerare a soluțiilor legate de firmele sistemice, cât și a celor cu privire la firmele nesistemice.

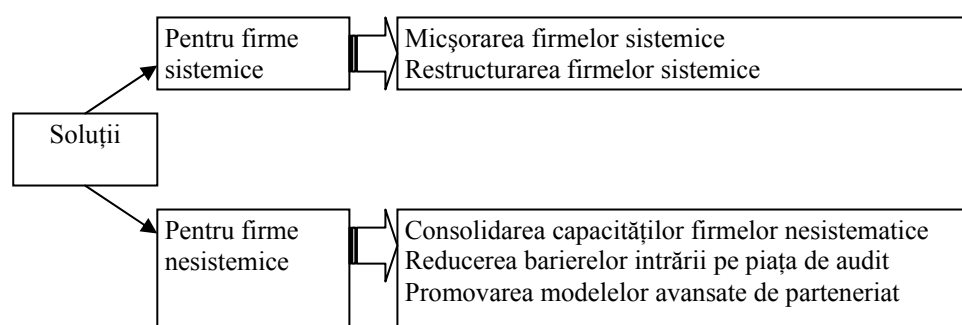


Figura 3. Soluțiile explorării proactive a conceptului de faliment ordonat

Soluțiile privind micșorarea și restructurarea firmelor de audit sistemice pot fi posibil de implementat în condiții de explorare proactivă a capacităților firmelor nesistemice prin consolidarea acestora, oferirea facilităților intrării pe piața auditului și promovarea unor modele avansate de parteneriat pentru firmele de audit mici și mijlocii.

Totodată, modificarea structurală a rețelei globale a serviciilor de audit statutar trebuie să țină cont de eventuale sincope ale activității de supraveghere a auditului statutar. Această activitate, în primul rând, trebuie să fie susținută de un cadru juridic legal, care ar prevedea mecanismul de gestionare a conflictelor de interese inerente peisajului actual al auditului

statutar, cum ar fi: problema desemnării și stabilirii mărimii onorariilor auditorului statutar; rotația deficitară a firmelor de audit; prestarea de către firmele de audit a unor servicii care nu au legătură cu această ramură.

Conflictele de interese la desemnarea auditorului statutar ar dispărea, dacă această responsabilitate ar fi atribuită proprietarilor sau unui terț. Este și logic ca desemnarea să fie efectuată prin licitație și să fie în atribuția acționarilor, investitorilor, altor părți cu angajamente și interese în afacerea entității auditate, dar nu în responsabilitatea conducerii. Această propunere ar fi binevenită pentru întreprinderile mari cu forma organizatorico-juridică de societate pe acțiuni de tip deschis. În cazul instituțiilor financiare, responsabilitatea pentru desemnarea auditorului statutar ar trebui să revină unui organism de reglementare, cum ar fi banca centrală, ținându-se cont, totodată, și de riscul creșterii birocrăției funcționarilor.

Rotația firmelor de audit este deficitară pentru majoritatea țărilor, chiar și pentru țările membre ale Uniunii Europene. Cu toate că directiva privind auditul legal (2006/43/CE) stabilește reguli clare de rotație a firmelor de audit, totuși, există anumite argumente „pro” și „contra” aplicării în practică a acestei proceduri.

Tabelul 2

Rotația firmelor de audit statutar

Afirmații cu privire la rotația firmelor de audit	Argumente	
	„Pro”	„Contra”
Incompatibilitatea cu un nivel dezirabil de independență	√	
Rotația generează o pierdere de informații care asigură suficiența și adecvarea dovezilor de audit		√
Inculcarea sau menținerea obiectivității și dinamismului pe piața auditului	√	

De obicei, la rotație, participă partenerii-cheie de audit și, din acest motiv, apar situații când compania desemnează aceeași firmă de audit timp de zeci de ani. Se consideră că astfel de situații nu mai pot fi tolerate, fiindcă par total incompatibile cu un nivel dezirabil de independență. Prin urmare, cu toate că este adevărată afirmația potrivit căreia rotația firmelor de audit cauzează anumite pierderi de informații, nu se poate neglija faptul dispariției în totalitate a amenințării relațiilor de familiaritate. Astfel, chiar dacă regulile de rotație sunt adoptate, este necesar să se prevadă clar care este obligativitatea rotației atât a firmelor de audit, cât și a partenerilor acestora.

Bibliografie:

1. Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate audit financiar 2009 // International Federation of Accountants – IFAC. București: Irecson, 2009.
2. Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate // pagina oficială: www.eur-lex.europa.eu
3. Articole de specialitate de pe website-urile IASB (www.iasb.org) și FASB (www.fasb.org);
4. Articole de specialitate de pe website-urile celor patru companii internaționale de audit („The Big Four”) – Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers, KPMG și Deloitte & Touche Tohmatsu;
5. Federation des Experts Comptables Europeens // pagina oficială: www.fee.be.

AUDITUL FINANCIAR ÎNTRE IMAGINEA FIDELĂ ȘI VALIDAREA INFORMAȚIEI CONTABILE

*Prof. univ. dr. Emil Horomnea
Drd. Alexandra-Daniela Socea
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași*

Accounting information, properly constructed and audited, provides safety and protection in business. The validation of informations contained in annual financial statements is essential for business credibility and reduction of risk assumed by the entrepreneur. Due to misunderstandings and misinterpretations encountered in practice, financial statements audit still generates many contestations. The clarification of some issues generated by these controversies, may contribute to a better understanding of the nature and purpose of this demarche. Rapid succession of negative events that shooked the economies of several countries revealed new challenges for the financial audit. In the context of global financial crisis, the business environment is facing an increased risk of fraud, with direct implications on financial statements. Without any doubt, through financial audit is certified the reality of accounting information and therefore, the true and fair view of financial position, performance and their modification in a given period of time.

1. Preliminarii

Desfășurarea auditului financiar presupune aplicarea corectă a reglementărilor și procedurilor în vigoare. Astfel, legitimarea și validarea informațiilor, conținute în situațiile financiare anuale, determină creșterea încrederii investitorilor, a instituțiilor de credit, de asigurare-reasigurare, inclusiv a pieței de capital. Informația contabilă construită corect și auditată corespunzător oferă siguranță și protecție în afaceri.

Rolul auditului financiar se desprinde din răspunsurile la întrebarea: „*Pentru cine există cererea de audit?*”¹. Trei factori principali motivează existența unei cereri constante de audit, și anume:

- auditul oferă asigurarea că „produsul auditat” este conform cu normele;
- auditul verifică în ce măsură controlul intern este adaptat specificului întreprinderii și funcționează în mod eficient;
- auditul instituie o verificare periodică a procedurilor de control ale întreprinderii pentru a se asigura că acestea acoperă totalitatea activităților.

În mod justificat, se consideră că auditul financiar reprezintă o examinare critică a situațiilor financiare, efectuată de un profesionist competent și independent, în vederea exprimării unei opinii motivate asupra validității și corecteii aplicării a procedurilor interne stabilite de managementul entității, inclusiv asupra imaginii fidele a informațiilor prezentate. Asemenea oricărei activități, și auditul financiar urmărește, în mod logic, o anumită finalitate, concretizată în următoarele *obiective*.²

- constatarea și validarea reflectării imaginii fidele asupra poziției financiare, performanței și modificărilor poziției financiare;
- exprimarea prin intermediul raportului de audit a opiniei referitoare la faptul că situațiile financiare oferă o imagine fidelă, în concordanță cu un cadru general de raportare financiară;
- menținerea calității și coerenței sistemului contabil, astfel încât să asigure realitatea informațiilor conținute în situațiile financiare anuale;
- asigurarea valorificării optime a informațiilor contabile, devenite credibile în fața utilizatorului;

¹ Arens, A. A., Loebrecke, A., Elder, R. J., Beasley, M. S., *Audit-abordare integrată*, Ediția a VIII-a, Editura Arc, Chișinău, 2003, p. 121

² Horomnea E., *Audit financiar. Concepte. Standarde. Norme*, Editura Alfa, Iași, 2010, p. 71

- aprecierea performanțelor și eficienței sistemelor de informare și organizare.

Constatăm că atenția auditorilor este focalizată în prezent, pe identificarea manipulărilor și cosmetizărilor informației contabile, ceea ce conduce la prevenirea și diminuarea cazurilor de fraudă.

2. Auditul situațiilor financiare în contextul crizei globale

La baza marilor scandaluri financiare și implicit a crizei economice globale, se află manopere frauduloase de proporții. Companii celebre aflate în dificultate au reușit prin numeroase inginerii financiare să prezinte o imagine total diferită de cea reală privind poziția financiară și performanța lor în piață. Provocările cu care se confruntă mediul de afaceri se reflectă în mod direct și în eforturile pe care auditorii financiari trebuie să le depună pentru a evalua impactul asupra situației și performanței financiare ale societăților auditate.

În aceste condiții, prinde contur întrebarea dacă *un audit realizat cu un profesionalism mai ridicat ar fi putut determina evitarea crizei sau diminuarea efectelor sale?* În literatura de specialitate, părerile sunt împărțite. Sintetizând, principalele elemente care sunt reproșate activității de audit fac referire la:¹ nerespectarea corespunzătoare a criteriului de independență necesar pentru eficiența activităților de audit; utilizarea unui model tradițional de audit depășit, raportat la complexitatea tranzacțiilor cu produse derivate supuse auditului; neacordarea importanței cuvenite în realizarea auditurilor prin intermediul unei metodologii bazate pe riscuri; utilizarea de către auditori a principiului „mark-to-market” (contabilitatea valorii juste).

În condițiile crizei financiare globale, auditul financiar are *rolul* de a:²

- verifica respectarea Cadrului conceptual al contabilității (postulate, principii, norme și reguli de evaluare), inclusiv a procedurilor interne stabilite de managementul agentului economic;
- constata modul de aplicare a Cadrului general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB);
- verifica și certifica reflectarea corectă în contabilitate a situațiilor financiare, imaginea lor fidelă, clară și completă pe parcursul unui întreg exercițiu financiar.

În contextul crizei financiare, o atenție sporită trebuie acordată *auditului valorii juste*. Noțiunea de valoare justă a fost amplu dezbătută în literatura de specialitate, prin prisma relevanței acesteia în mod fundamental și a dificultăților practice de stabilire a unei estimări rezonabile. Volatilitatea pieței și a burselor de valori pune sub semnul întrebării valoarea justă chiar și în condițiile existenței informațiilor de piață, cu atât mai mult în situația în care aceasta se determină pe bază de fluxuri de numerar. Măsurarea valorii juste are loc în ipoteza continuității activității ori, în condiții de criză, acest principiu este, uneori, puțin probabil. Astfel, auditorii trebuie să controleze permanent dacă metodele de evaluare și ipotezele utilizate de management în determinarea valorii juste, în condiții normale, sunt adevărate și în contextul actual. De asemenea, este necesar să se verifice dacă această abordare trebuie să includă și efectele evenimentelor ulterioare datei bilanțului.

3. Surse de confuzii și clarificări privind auditul situațiilor financiare

Pentru multe persoane, care nu fac parte din categoria profesioniștilor, auditul situațiilor financiare prezintă încă multe necunoscute, chiar dacă este privit, adesea, ca o activitate de rutină. Acest lucru se datorează, în mare parte, neclarităților și erorilor de interpretare întâlnite în practică. O trecere în revistă a acestor surse de confuzii prezentate în literatura de

¹ Mătiș, D., Boța-Avram, C., Impactul crizei economico-financiare actuale asupra activității de audit extern – provocări și oportunități, Al doilea Congres al Auditorilor Financiari din România „Național și internațional în activitatea de audit financiar. Auditorii și criza economică globală”, Editura Camera Auditorilor Financiari din România, Cluj-Napoca, 2009, p. 448

² Horomnea E., *Audit financiar. Concepte. Standarde. Norme*, Editura Alfa, Iași, 2010, p. 69

specialitate va contribui la o mai bună înțelegere a naturii și scopului auditului financiar.¹ Dintre acestea, menționăm:

➤ *raportarea financiară corectă nu este echivalentă cu sănătatea financiară.* Oamenii critică frecvent auditorii independenți, atunci când află că o companie, care se confruntă, în prezent, cu dificultăți financiare a primit o opinie fără rezerve cu privire la prezentarea fidelă a situațiilor sale financiare. Precizăm, în acest sens, că auditul situațiilor financiare este proiectat pentru a garanta fiabilitatea situațiilor financiare, nu și soliditatea capitalurilor pe care le prezintă;

- *auditul situațiilor financiare nu este proiectat pentru a detecta toate cazurile de fraudă, abuz și nerespectare a legislației în vigoare.* Unii autori consideră că scopul principal al unui audit al situațiilor financiare este de a descoperi fraudă, abuzul și cazurile de încălcare a legii. De fapt, descoperirea unor astfel de probleme este doar cu titlu complementar. Fără îndoială, auditul financiar trebuie să ofere asigurarea rezonabilă, mai curând decât cea absolută, așa cum, la rândul lor, situațiile financiare prezintă obiectiv și nu neapărat cu precizie poziția financiară și performanța întreprinderii;
- *uneori, managerii și auditorii unei companii nu sunt de acord dacă un anumit element ar trebui sau nu să fie tratat drept semnificativ.* Astfel de dezacorduri apar frecvent, datorită unei idei greșite, potrivit căreia aspectul cantitativ este singurul criteriu pentru aprecierea calității informației. Precizăm, în acest context, faptul că un element este considerat a fi semnificativ pe baza potențialului său de a influența o decizie (vezi pragul de semnificație);
- *aspectul cantitativ trebuie să fie evaluat în funcție de resursele individuale, în mod distinct pentru fiecare domeniu de activitate al companiei, imaginea de ansamblu nefiind suficientă și relevantă.* Pentru întreprinderile din sectorul privat, latura cantitativă este apreciată în raport cu situațiile financiare ale entității luate ca întreg. Astfel, o sumă care nu este semnificativă din perspectiva unei analize la nivel de companie, poate fi relevantă dacă este raportată la unul din domeniile de activitate ale firmei;
- *evaluarea fiabilității datelor trebuie realizată ținând cont de sistemul care le generează.* Există două abordări fundamentale, pe care un auditor le poate avea în vedere pentru a determina fiabilitatea datelor prezentate în situațiile financiare. Una dintre acestea o reprezintă testarea, în mod direct, a unui anumit element, iar cealaltă constă în verificarea fiabilității sistemului de bază care furnizează datele. În mod logic, observăm că prima abordare este o testare de fond, iar a doua o testare a controalelor. Menționăm că numărul testărilor de fond efectuate nu poate compensa lipsa de fiabilitate a datelor generate de un sistem care este fundamental greșit. Astfel, auditorii independenți trebuie să evalueze întotdeauna fiabilitatea controalelor interne pe care se sprijină raportarea financiară;

4. Fraudă și eroare în auditul situațiilor financiare

Prezentările eronate din situațiile financiare apar, uneori, ca rezultat al fraudei sau erorilor. Ceea ce deosebește fraudă de eroare este natura acțiunii care stă la baza prezentării eronate din situațiile financiare. Dacă, în cazul fraudei, această acțiune este deliberată, la eroare lipsește elementul intențional.

Criza financiară determină creșterea riscului de fraudă, cu implicații directe asupra situațiilor financiare. Avem în vedere clasificarea eronată a activelor și datoriei pentru a îmbunătăți bonitatea companiei, utilizarea unor ipoteze nerealiste sau nepotrivite la elaborarea

¹ Gauthier S. J., *Better understanding the financial statement audit*, Government Finance Review, 2009, *InfoTrac Custom Journals*, <http://find.galegroup.com> accesat în data de 22 ianuarie 2012

modelelor financiare, inclusiv prezentarea unor informații insuficiente sau eronate în ceea ce privește evenimentele semnificative.

Creșterea la nivel global a fraudelor contabile și a corupției a determinat sporirea cererii pentru proceduri de contabilitate și audit mai eficiente. ACFE¹, în ancheta din anul 2008, estima că firmele din SUA pierd 7 procente din venitul lor anual datorită fraudei, adică aproximativ 994 miliarde dolari. În literatura de specialitate de ultimă oră, stocul și ciclul de depozitare sunt asociate unui risc crescut de fraudă.² Aceasta, întrucât stocul este localizat frecvent în diferite zone, ceea ce complică desfășurarea operațiunilor, precum controlul fizic. În plus, numărul mare al angajaților care au acces la stoc și diversitatea metodelor de evaluare utilizate, îl expun și mai mult fraudei. În aceste condiții, auditorii trebuie să acorde o atenție sporită auditului de stoc, nu doar pentru a proteja interesele părților, ci și pentru a conserva credibilitatea și integritatea profesiei de audit în percepția publicului.

Astăzi, întreprinderile acordă o mai mare atenție elementelor din bilanț. Această vigilență sporită a apărut ca răspuns direct la numărul de fraude de stoc, costurile ridicate asociate cu astfel de fraude, precum și sancțiunile pentru cei implicați. Au existat cazuri de fraudă mediatizate în companii, cum ar fi Fortex Group Limited, McKesson and Robbins, Rite Aid, Crazy Eddie Inc. și Miniscribe Corporation. Acestea sunt doar câteva exemple care au avut de suferit de pe urma fraudelor legate de stoc și ciclul de depozitare. Astfel de cazuri au condus la pierderea încrederii publice în situațiile financiare auditate și la necesitatea reexaminării procedurilor efectuate pentru a descoperi fraudă în auditurile actuale și viitoare.

Informațiile eronate conținute de documentele de sinteză și raportare contabilă sunt considerate semnificative, dacă rezultatul combinat al erorilor și fraudelor neconstatate, vor putea schimba sau influența deciziile unei persoane de bună-credință, care utilizează informațiile respective.³ Din acest motiv, cuantificarea pragului de semnificație devine o operațiune dificilă, dar absolut necesară.

5. Concluzii

Direct sau indirect, fiecare dintre noi am fost afectați de „seismele” produse în lumea afacerilor. Nu reprezintă un secret pentru nimeni faptul că ponderea economiei subterane, nefiscalizate în România a fost până nu de mult, deosebit de mare, după unele surse cca 42%. Actualmente, se vehiculează ideea conform căreia acest nivel s-a redus oarecum. Reținem că proliferarea economiei subterane a avut la bază o serie de factori, în rândul cărora tentația îmbogățirii, ingineriile financiare și fraudă ocupă un loc însemnat.

*Toți investitorii doresc să își protejeze investițiile și să se asigure că activele companiei sunt corect prezentate și protejate. În mod similar, investitorii potențiali doresc să știe că întreprinderile în care investesc vor continua să rămână viabile și profitabile în viitor. Validarea informațiilor conținute în situațiile financiare este esențială pentru credibilitatea afacerilor și, deopotrivă, pentru diminuarea riscului asumat de către întreprinzător. Demersul, deosebit de complex, este realizat prin intermediul **auditului financiar**.*

Importanța contabilității a sporit în condițiile crizei financiare globale. Trăim într-o lume în care aproape totul se vinde și se cumpără, în care resursele scad, iar nevoile cresc. Gestionarea optimă a resurselor, de orice natură, a devenit astăzi un imperativ. Contabilitatea realizează acest obiectiv atunci când, construită pe principii, procedee și reglementări corecte, oferă utilizatorului informația reală, completă și relevantă.

¹ The Association of Certified Fraud Examiners

² Alleyne, Philmore, Persaud, Nadini, Alleyne, Peter, Greenidge, Dion, Sealy, Peter, Perceived effectiveness of fraud detection audit procedures in a stock and warehousing cycle. Additional evidence from Barbados, *Managerial Auditing Journal*, vol. 25, nr. 6, 2010, pp. 553-568, www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm accesat în data de 22 ianuarie 2012

³ Mihăilescu, I. (coord.), Vilăia, D., Menu, M., Marcu, N., *Audit financiar*, Editura Independența Economică, Pitești, 2008, p. 32

Bibliografie:

1. Alleyne, Philmore, Persaud, Nadini, Alleyne, Peter, Greenidge, Dion, Sealy, Peter, *Perceived effectiveness of fraud detection audit procedures in a stock and warehousing cycle. Additional evidence from Barbados*, *Managerial Auditing Journal*, vol. 25, nr. 6, 2010, pp. 553-568, www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm accesat în data de 22 ianuarie 2012
2. Arens, A. A., Loebrecke, A., Elder, R. J., Beasley, M. S., *Audit-abordare integrată*, Ediția a VIII-a, Editura Arc, Chișinău, 2003
3. Gauthier, S. J., *Better understanding the financial statement audit*, *Government Finance Review*, 2009, *InfoTrac Custom Journals*, <http://find.galegroup.com> accesat în data de 22 ianuarie 2012
4. Horomnea, E., *Audit financiar. Concepte. Standarde. Norme*, Editura Alfa, Iași, 2010
5. Mățiș, D., Boța-Avram, C., *Impactul crizei economico-financiare actuale asupra activității de audit extern – provocări și oportunități*, Al doilea Congres al Auditorilor Financiar din România „Național și internațional în activitatea de audit financiar. Auditorii și criza economică globală”, Editura Camera Auditorilor Financiar din România, Cluj-Napoca, 2009
6. Mihăilescu, I. (coord.), Vilaia, D., Menu, M., Marcu, N., *Audit financiar*, Editura Independența Economică, Pitești, 2008
7. Sikka, P., Filling, S., Liew, P., *The audit crunch: reforming auditing*, *Managerial Auditing Journal*, 2009, vol. 24, nr. 2, pp. 135-155
8. Toma, M., *Inițiere în auditul situațiilor financiare ale unei entități*, Editura CECCAR, București, 2007
10. *** Reglementări internaționale de Audit, Asigurare și Etică. Audit financiar 2008, vol. 1, Editura IRECSO, București, 2008
12. *** Standarde Internaționale de Raportare Financiară, Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2011, Partea A Cadrul general conceptual și dispoziții, Editura CECCAR, București, 2011

ELEMENTE DE RISC ÎN AUDITUL FINANCIAR

Asist. univ. drd. Alina Georgiana Solomon,

Universitatea Creștină „Dimitrie Cantemir”- București,

Conf. univ. dr. Corina Ene,

Prorector Universitatea „Hyperion” București

Drd. Gheorghe-Stelian Bălan,

S.C.ALSTOM-Transport S.A.

Risk is seen as an uncertainty of achievements, or, in other words, any event, action, situation or behaviour with negative impact on the economic entity's ability to achieve its goals.

Identification and risk assessment in audit activity is one of the most important stages of this process. In this regard, the auditor should know the significant areas and systems, internal control aspects of the audited entity, to identify significant risk areas, as well, the possibilities of errors occurrence, with implications on the financial statements. Thus can be provided information required to develop and implement additional audit procedures to reduce risks.

In this context, the objective of this paper is, to identify the risks that arise in the national and international audit, in accordance with Auditing Standard no. 315 - "Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of significant nature".

Introducere

Liberalizarea, globalizarea și dezvoltarea rapidă a tehnologiei informaticii generează noi oportunități de afaceri, ceea ce face ca organismele economice și financiare să fie expuse unor riscuri mai complexe și mai diverse decât în trecut. Caracterul complex al riscului poate fi atribuit mai multor factori, atât externi entității economice, cât și interni.

Auditul intern, prin ambele roluri pe care le joacă în acordarea de asigurare și de consultanță, contribuie la managementul riscurilor în diverse moduri, importanța sa crescând, din ce în ce mai mult, în contextul crizei financiare actuale.

Pentru auditor financiar, riscurile sunt privite prin prisma misiunii și obiectivelor de audit. Identificarea și cuantificarea riscurilor de audit în cadrul planificării misiunii se află în corelație cu managementul riscurilor existent în cadrul entității. Auditorul trebuie să cunoască domeniile și sistemele semnificative, aspecte privind controlul intern al entității auditate, în vederea identificării zonelor de risc semnificative și a posibilităților de apariție a erorilor cu implicații asupra situațiilor financiare. Astfel, pot fi furnizate informațiile necesare elaborării și implementării unor proceduri de audit suplimentare pentru reducerea riscurilor.

În acest context, obiectivul acestei lucrări îl constituie identificarea riscurilor care apar în activitatea de audit la nivel național și internațional în concordanță cu Standardul Internațional de Audit nr. 315 – „Cunoașterea entității și a mediului său și evaluarea riscurilor de natură semnificativă”.

1. Aspecte legale privind auditul financiar

Auditul financiar a apărut din necesitatea administrării și gestionării cât mai eficiente a patrimoniului entităților economice, a protejării resurselor împotriva fraudelor sau a utilizării ineficiente a acestora. În acest scop, s-a impus găsirea unor reguli și proceduri care să poată deveni utile și aplicabile în stoparea acestor fenomene, pe parcursul evoluției societății economice.

Preocupările pentru acest domeniu au existat încă din antichitate în state precum Egipt, Babilon, China ș.a., însă tehnicile și metodele au fost diferite în funcție de dezvoltarea fiecăruia dintre ele. Astfel, au fost utilizate diverse metode de control al corectitudinii înregistrării în contabilitate, protecția înregistrărilor contabile, controlul cheltuielilor publice de către un serviciu diferit de cel al finanțelor publice aparținând justiției sau, în cazul Statelor Unite, „elaborarea unui ghid profesional care cuprindea referiri la scopul și procedurile auditului, modele standardizate ale bilanțului contabil, precum și ale contului de profit și pierdere”¹, elaborat în anul 1917 de către Institutul American al Contabililor.

Odată cu certificarea acestor ipoteze a devenit posibilă formularea definiției, conform căreia „auditul financiar constă în colectarea și evaluarea unor probe privind informațiile, în scopul determinării și raportării gradului de conformitate al informațiilor respective cu o serie de criterii prestabilite”².

În prezent, la nivel european, auditul financiar este exercitat de Curtea Europeană de Conturi, în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, având rolul de a identifica corectitudinea înregistrării și funcționării conturilor, constituirea și utilizarea fondurilor publice, evaluarea respectării atribuțiilor legale ce revin instituțiilor publice competente în acest domeniu etc.

Conform Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 75/1999 – art. 2, în România, auditul financiar reprezintă „activitatea de examinare, în vederea exprimării de către auditorii financiari, a unei opinii asupra situațiilor financiare, în conformitate cu standardele de audit, armonizate cu standardele internaționale de audit și adoptate de Camera Auditorilor Financiari din România, denumită în continuare Cameră”.

¹ Nicolăescu E. *Control și audit financiar*, Editura ProUniversitaria, București 2010, pag. 62.

² Nicolăescu E. „Control și audit financiar”, Editura ProUniversitaria, București 2010, pag. 63.

2. Identificarea și evaluarea riscurilor în auditul financiar

Complexitatea activității de audit a determinat înțelegerea și cunoașterea entității și a mediului său, fapt ce a condus la identificarea apariției unor riscuri, devenind, încă din etapa de planificare, unul dintre principalele obiective ale auditorului financiar. Sub acest aspect Standardele Internaționale de Audit, definesc trei categorii de risc:

1. *Riscul inerent*, care „reprezintă susceptibilitatea ca o categorie de operațiuni să conțină erori, care pot fi materiale, în mod individual, sau, atunci când sunt cumulate cu erori din alte categorii de operațiuni presupunând că nu au existat controale interne”¹;

2. *Riscul de control*, se referă la „riscul de declarare eronată, ce ar putea să apară în soldul unui cont”, sau în timpul executării unor tranzacții și operațiuni și nedescoperite în timpul efectuării controlului;

3. *Riscul de nedetectare*, datorat posibilității apariției unor erori de denaturare semnificativă a situațiilor financiare; acest aspect implică aplicarea unor proceduri suplimentare de către auditor în acele sectoare unde există cea mai mare probabilitate de apariție a lor, cu scopul de a reduce acest risc la un nivel cât mai mic.

Datorită faptului că riscurile apar ca urmare a unor omisiuni sau erori în aplicarea normelor profesionale, în vederea identificării, evaluării și gestionării riscurilor, este necesară acordarea unei atenții deosebite posibilității apariției erorilor la toate nivelele ierarhice ale entității, începând cu angajații care trebuie să analizeze riscurile care pot să apară pe parcursul desfășurării propriei activități și a responsabilităților ce le revin, continuând cu conducerea fiecărui departament de la fiecare nivel (care trebuie să țină cont de evenimentele ce pot avea un impact major asupra domeniului lor de activitate) și terminând cu managerul entității cărui îi revine obligația de a „stabilii portofoliul de perspectivă al riscului entității”².

În vederea gestionării eficiente și eficace a riscurilor, managerul trebuie să cunoască riscurile la care este expusă entitatea, care sunt principalele riscuri asociate entității, stabilirea nivelului de risc și nu, în ultimul rând, întocmirea unui document de evidență a riscurilor cu care se confruntă entitatea economică.

În concordanță cu aceste aspecte de natură organizatorică, un rol important în detectarea riscurilor îi revine auditorului financiar. Procedurile de evaluare a riscului aplicate de auditor se desfășoară în mai multe etape, dintre care pot fi amintite: i) interogatorii ale conducerii sau ale personalului, ii) proceduri analitice, iii) observare și inspecție, iv) derulate în vederea respectării obiectivului Standardului Internațional de Audit nr. 315 „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”. Scopul acestui standard fiind acela de „a stabili reguli și de a oferi recomandări privind cunoașterea entității și a mediului său, inclusiv controlul intern al acesteia, precum și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în auditul situațiilor financiare”³.

Aspectele privind evaluarea riscului și controlul intern sunt tratate în ISA 400, denumit „Evaluarea riscurilor și controlul intern”. Conținutul acestui standard stabilește un set de reguli și recomandări aferente sistemelor contabile, a controlului intern, dar și legate de riscul de audit pentru fiecare dintre cele trei categorii de risc prezentate anterior.

În vederea reducerii riscurilor la cel mai scăzut nivel, „auditorul trebuie să obțină o înțelegere suficientă a sistemelor de contabilitate și de control intern pentru a planifica auditul și a dezvolta o abordare eficientă a acestuia. Auditorul trebuie să utilizeze raționamentul profesional la evaluarea riscului și la stabilirea procedurilor de audit [...]”⁴.

¹ Curtea de Conturi a României, *Manual de audit financiar și regularitate*, București, 2003, pag. 15.

² *Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice*, Curtea de Conturi a României, București, 2011, pag. 14.

³ Standardul Internațional de Audit 315: *Cunoașterea entității și mediului său și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, pag. 3.

⁴ ISA 400 *Evaluarea riscurilor și controlul intern*, pag. 2;

Totodată, pentru formularea unei opinii cât mai corecte privind gradul de risc la care este supusă entitatea, cât și a demarării procedurilor de fond, auditorul trebuie să pornească de la o evaluare preliminară a riscului de control și a riscului inerent, în vederea determinării riscului de nedetectare a erorilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare. În acest scop, trebuie urmărite o serie de aspecte, prezentate în tabelul 1:

Tabelul 1

Etape în evaluarea riscului de audit

Tipul de risc	Scopul Auditorului	Etape
<i>Riscul inerent</i>	Estimarea factorilor de risc	<ul style="list-style-type: none"> • Analize efectuate la nivelul situațiilor financiare; • Analize la nivelul soldurilor de conturi și al tranzacțiilor; • Limitarea inerentă a controalelor interne; • Înțelegerea sistemelor de contabilitate și control intern: <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Sistemul de contabilitate:</i> <ul style="list-style-type: none"> - cunoașterea principalelor categorii de tranzacții; - cunoașterea înregistrărilor contabile semnificative; - cunoașterea și înțelegerea procesului contabil și raportarea financiară. 2. <i>Mediul de control:</i> <ul style="list-style-type: none"> - evaluarea atitudinii managerului și a conducerii; - identificarea percepțiilor privind controlul intern și importanța acestuia la nivel de entitate. 3. <i>Proceduri de control:</i> <ul style="list-style-type: none"> - înțelegerea procedurilor de control în vederea dezvoltării planului de audit.
<i>Riscul de control</i>	Evaluarea preliminară a riscului soldurilor conturilor sau a tranzacțiilor	<ul style="list-style-type: none"> • Evaluarea preliminară a riscului de control; • Documentarea pentru înțelegerea și evaluarea riscului; • Aplicarea unor teste ale controlului: <ul style="list-style-type: none"> - inspectarea documentelor; - investigarea și observarea controalelor interne; - reefectuarea controalelor interne.
	Obținerea probelor de audit în vederea evaluării riscului	<ul style="list-style-type: none"> • Certificarea calității și oportunității probelor de audit; • Evaluarea finală a riscului de control.
<i>Riscul de ne-detectare</i>	Determinarea naturii, duratei și întinderea procedurilor de fond în vederea reducerii riscului de audit	<ul style="list-style-type: none"> • Stabilirea nivelului riscului de nedetectare; • Utilizarea de teste îndreptate spre părți independente; • Evaluarea componentelor riscului inerent și a celui de control, cu scopul modificării procedurilor de fond planificate.

Concluzii

Administrarea eficientă a riscurilor conduce la obținerea de beneficii importante entității economice prin: creșterea încrederii acționarilor; prin îmbunătățirea imaginii firmei și a moralului angajaților; prin creșterea productivității.

Evaluarea riscurilor în auditul financiar este o activitate complexă, dar nu există încă un consens în ce privește modalitatea de abordare a problemei. Pe de o parte, practicienii utilizează, preponderent, modelul oferit de standardele internaționale (cu toate că acesta este adesea criticat în literatură, datorită modului simplist în care tratează problema și incapacitatea de a răspunde tuturor cerințelor auditorilor), iar pe de altă parte, în ultimii ani sunt utilizate în evaluarea riscurilor în auditul financiar modelele probabilistice, dar care, sunt, adesea, mult prea complexe și necesită cunoștințe destul de ample din alte domenii precum matematică, statistică etc.

Indiferent de metoda utilizată, există o legătură strânsă între eficiența managementului riscurilor adoptat de o entitate economică și nivelul de risc respectiv, de asigurare, evaluate de auditorul financiar. Astfel, un management al riscurilor care este dovedit a fi eficient, determină auditorul extern să stabilească un nivel mai scăzut al riscului general de audit.

Bibliografie:

1. Boulescu M., (2003), *Auditul financiar*, Editura Economică, București;
2. Dănescu T., (2009), *Audit financiar, convergențe între teorie și practică*, Editura Irecson, București;
3. Nicolăescu E., (2010), *Control și audit financiar*, Editura ProUniversitaria, București;
4. *** Curtea de Conturi a României, (2003), *Manual de audit financiar și regularitate*, București;
5. *** *Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice*, (2011), Curtea de Conturi a României, București;
6. *** Standardul Internațional de Audit 315, *Cunoașterea entității și mediului său și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, www.auditeam.ro;
7. *** Standardul Internațional de Audit 400, *Evaluarea riscurilor și controlul intern*, www.auditeam.ro

SUPRAVEGHEREA CALITĂȚII SERVICIILOR DE AUDIT: POSSIBILITĂȚI ȘI REALITĂȚI

Conf. univ. dr. Mihail Manoli, ASEM

This paper provides an overview of the current regulatory frameworks for financial reporting and auditing in the Republic of Moldova. During the last years these frameworks were noticeably changed. These changes arose especially from political interest in accounting regulation following the BC "Investprivatbank" S.A., BC "Universalbank" S.A collapse. Effective oversight of the independent audits is critical to the reliability and integrity of the financial reporting process. The ideas set out in this paper are intended to assist securities market regulatory authorities, and other authorities with responsibility for auditor oversight, in developing and enhancing regulatory structures for auditor oversight in the wide range of different legal, business and professional environments.

Principalele Standarde Naționale de Audit și Codul etic au fost elaborate în anii 2000-2001, în baza reglementărilor de audit internaționale similare (în redacția anilor 1999-2000), cu concursul Agenției SUA pentru Dezvoltare Internațională (USAID). În mare măsură, adoptarea Standardelor Naționale de Audit a fost influențată și accelerată de cazurile CIF „Intercapital” și BC „Bancosind” S.A.

Comisia de Stat pentru Piața Hârtiilor de Valoare (CSPHV, actualmente, Comisia Națională a Pieței Financiare) eliberează pe data 2 februarie 1995 certificatul nr.2, iar pe data de 21 februarie 1996 certificatul nr.52, care permit CIF „Intercapital” emiterea și plasarea obligațiunilor în suma de 5 mil lei și corespunzător 20 mil lei. Acestea au fost primele și ..., totodată, ultimele emisii de obligațiuni pe piața financiară nebanară a Republicii Moldova. Drept argument și justificare pentru CSPHV, la adoptarea deciziei de eliberare a certificatelor nr.2 și nr.52, au servit încheierile unei companii de audit, prin care ultima a certificat mărimea capitalului acționar al emitentului. Capitalul acționar al CIF „Intercapital” a fost estimat în mărime de 20209000 lei. În urma activității, CIF „Intercapital” a prejudiciat pierderi deținătorilor de obligațiuni în sumă de peste 9 mil lei (estimările din perioada 1998-1999).

În urma unui control complex efectuat la BC „Bancosind” S.A., în anul 1996, în activitatea acestei bănci, au fost depistate un șir de neajunsuri cauzate de administrarea

incorectă și ineficientă... În consecință, la 15 decembrie 1997, Banca Națională a Moldovei a emis Ordonanța nr. 97/09-02 prin care a fost retrasă autorizația privind desfășurarea activităților financiare a BCA „Bancosind” și a fost numit administrator din oficiu. La momentul încheierii Acordului de supraveghere-remediere cu Banca Națională, 9 octombrie 1996, datoria creditoare a instituției financiare față de Banca Națională constituia 25810 mii lei, dintre care 14960 mii lei au fost garantate de către Guvern, rambursate de către garant, eșalonat, din contul bugetului. Tot în acea perioadă, 400 de deponenți, persoane fizice, nu-și putea ridica sumele depozite de peste 4 mil lei. Instituția financiară dată dispunea de așa structuri, precum controlul intern, comisia de cenzori, beneficia de serviciile auditului extern, activitatea ei era supravegheată de departamentul corespunzător al Băncii Naționale.

În aceste cazuri, și multe altele, nu ultima pricină era calitatea joasă a serviciilor de audit prestate de către companiile de audit. Unicul act legislativ, care reglementa activitatea de audit în Republica Moldova, în acea perioadă, era Legea nr. 729-XIII din 15 februarie 1996 cu privire la activitatea de audit. Articolul 3 al legii date stipula că obiect al auditului sunt toți agenții economici de pe teritoriul republicii, inclusiv al altor state. Se mai menționa că sub incidența prezentei legi nu se află Banca Națională a Moldovei. Conform prevederilor articolului 7, alin. (4) Ministerul Finanțelor era în drept să retragă autorizația în temeiul hotărârii instanței de judecată privind privarea de dreptul de a desfășura activitate de audit. Practic, nu existau alte acte normative, instrumente care ar fi permis supravegherea calității serviciilor de audit și adoptarea unor decizii în adresa companiilor de audit implicate în crearea situațiilor date.

Întru soluționarea cazurilor menționate, au fost adoptate un șir de decizii, printre care:

- ❑ Dispoziția Guvernului 22-d din 6 februarie 1998 privind instituirea Comisiei guvernamentale în scopul examinării legitimității activității societății pe acțiuni „Intercapital”;
- ❑ Hotărârea Parlamentului Republicii Moldova cu privire la măsurile urgente de soluționare a problemei depunerilor bănești în unele bănci și structuri comerciale, nr. 88-XIV din 10 iulie 1998;
- ❑ Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 989 din 21 septembrie 1998 Cu privire la instituirea Comisiei guvernamentale pentru luarea măsurilor urgente de soluționare a problemei depunerilor bănești în unele bănci și structuri comerciale;
- ❑ Porunca Președintelui Republicii Moldova pe chestiunea dinamizării procesului de soluționare a problemei depunerilor bănești la CIF „Intercapital” și la BC „Bancosind” S.A., din 7 aprilie 1999, adresată Ministerului Finanțelor, Ministerului Justiției, Ministerului Afacerilor Interne, Procuraturii Generale, Băncii Naționale.

Adoptarea acestor decizii, audierea în Parlament, în cadrul Orei Guvernului, a informației prezentate de către președintele Comisiei guvernamentale, nu a permis soluționarea cazurilor date. Ele au demonstrat necesitatea adoptării, în noile condiții de trecere la economia de piață, pentru un nou tip de servicii, serviciile de audit, deja recunoscute prin lege, a unui șir de acte normative privind reglementarea activității de audit, inclusiv supravegherea calității serviciilor de audit.

Actele normative în domeniul activității de audit emise de către Ministerul Finanțelor, în anii 2000-2001, perioada ulterioară, până la adoptarea Legii nr.61-XVI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit (M.O. nr.117-126, art.530, din 2007) pot fi apreciate doar ca niște decizii corecte, în direcția corectă.

La 1 ianuarie 2008, a intrat în vigoare Legea nr. 61-XVI din 16 martie 2007. Principalele prevederi în noua lege cu privire la activitatea de audit țin de:

- cerința față de auditori privind elaborarea procedurilor interne de control al calității serviciilor de audit (articolul 10 „Controlul calității lucrărilor de audit”);
- constituirea unui organ de supraveghere și control a activității de audit (capitolul VIII).

Însă, chiar dacă admitem faptul că, în fond, noua lege cu privire la activitatea de audit corespunde prevederilor Directivei europene 2006/437EC, gradul ei de implementare, aplicare este foarte jos. Consiliul supravegherii activității de audit nu dispune de mecanisme, proceduri de control extern al calității serviciilor de audit. Însă, acest fapt nu poate justifica situația, când, pe parcursul ultimilor ani, au falimentat BC „Investprivatbank” S.A., BC „Universalbank” S.A., are loc „scandalul” cu S.A. „Moldtelecom”, BC „Banca de Economii” S.A. în privința calității serviciilor de audit, iar Consiliul demonstrează o lipsă de activitate, o lipsă de poziție.

În ședința în plen a Curții de Conturi, din 14 februarie 2012, a fost prezentat Raportul privind rezultatele auditului gestionării patrimoniului dat/luat în locațiune de către „Banca de Economii” S.A. pe perioada 2008-2011. După naționalizarea acestei bănci comerciale, în anul 1999, statului, în calitate de acționar i-au revenit peste 50% din acțiuni (*La data prezentării raportului Curții de Conturi – 56,13%*). Ministerul Finanțelor execută dreptul de acționar, având ca atribuții supravegherea activității Consiliului și organului executiv al instituției bancare la adoptarea deciziilor privind încheierea tranzacțiilor, inclusiv a celor de proporții și a celor de conflict de interese. Potrivit concluziilor finale, date publicității de către Curtea de Conturi, „Banca de Economii” S.A. a luat în arendă locații cu încălcarea procedurilor, au fost efectuate cheltuieli majorate și ineficiente la luarea în locațiune a unor încăperi, totodată, nefiind exclus și **riscul de fraudă**. Plata în avans, pentru un imobil procurat la suma de 300 mii euro (4,7 mil. lei), pentru o perioadă de 3 ani de zile a constituit 1,9 mil. euro (24,7 mil. lei). Imobilizarea pe termen lung, ca rezultat al încălcărilor admise, va constitui 42,6 mil. lei. Cele menționate se datorează unui management defectuos al instituției bancare, cât și neexecutării conforme a atribuțiilor funcționale stabilite în cadrul legal de către **acționarul majoritar**, de către **Consiliul Băncii**, privind supravegherea activității organului executiv, precum și de către **Comisia de Cenzori a Băncii**, privind executarea controlului asupra respectării legislației, ținându-se cont de faptul că încălcările date nu și-au găsit reflectare în rapoartele anuale ale acesteia. Lipsa de reacție, din partea organului de supraveghere a pieței financiare bancare confirmă faptul că încălcările depistate nu și-au găsit reflectare nici în rapoartele auditului extern, pentru această perioadă.

Un exemplu elocvent că Consiliul supravegherii activității de audit nu dispune de mecanisme, proceduri de control extern al calității serviciilor de audit, promovează o inactivitate, îl servește și comunicatul plasat de către Serviciul de presă al Băncii Naționale a Moldovei, BANCA NAȚIONALĂ DEZMINTE din 13 decembrie 2011, prin intermediul căruia instituția dată dorește să aducă la cunoștință publicului, să dezmință unele „... **mesaje media cu un caracter eronat și tendențios, ..**”. Informația din comunicatul dat ar putea fi considerată credibilă în cazul când nu ar fi existat Regulamentul privind practica de audit 1004 „Relațiile dintre organele ce reglementează activitatea bancară și auditorii externi”, un Regulament elaborat în baza Regulamentului Internațional privind practica de audit 1004 „Relațiile dintre organele ce reglementează activitatea bancară și auditorii externi” (IAPS 1004 „The relationship between bank supervisors and external auditors”) aprobat de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) în redacția anului 2001, intrat în vigoare, în Republica Moldova, pentru auditul rapoartelor financiare, ce cuprind perioadele începând cu 1 ianuarie 2007. (vezi: minfin.md). Regulamentul privind practica de audit 1004:

- prevede responsabilitatea primară a Consiliului băncii și a organului executiv (paragrafele 10-15 ale prezentului regulament);
- examinează caracteristicile esențiale ale rolului auditorilor externi (paragrafele 16-29 ale prezentului regulament);
- examinează caracteristicile esențiale ale rolului organelor de reglementare bancară (paragrafele 30-47 ale prezentului regulament);
- **analizează relația dintre organele de reglementare bancară și auditorii externi ai băncii (paragrafele 48-57 ale prezentului regulament);** și

- descrie alte modalități în care auditorii externi și profesia contabilă pot contribui la procesul de reglementare (paragrafele 58-60 ale prezentului regulament).

Paragraful 29, al Regulamentului dat menționează că legislația în vigoare obligă auditorul extern să raporteze prompt organelor de reglementare bancară despre:

- **orice acțiune frauduloasă comisă de funcționarii băncii;**
- **orice neregulă din administrarea și din efectuarea operațiunilor, care ar putea conduce la pierderi financiare pentru bancă.**

Inclusiv paragrafele 50 și 51 ale Regulamentului privind practica de audit 1004 oferă posibilitatea Băncii Naționale a Moldovei pentru verificarea și prezentarea unor informații veridice. Așadar, conform paragrafului 50, .. *când comunică cu conducerea, atât organele de reglementare, cât și auditorii externi, sunt conștienți de avantajele reciproce, care decurg din cunoașterea problemelor cuprinse în astfel de comunicări. De aceea, este avantajos, ca aceste comunicări să fie în formă scrisă, astfel încât să facă parte din înregistrările băncii la care cealaltă parte trebuie să aibă acces.* Paragraful 51 menționează faptul că: .. *pentru a reduce preocupările ambelor părți privind confidențialitatea informațiilor obținute în cursul îndeplinirii funcțiilor lor, este normal ca atunci când contactele dintre organul de reglementare bancară și auditorul extern devin necesare, managementul băncii este și el prezent sau cel puțin informat. Se recomandă luarea unor măsuri oportune și adecvate, astfel încât auditorii externi să nu poată fi trași la răspundere pentru informațiile dezvăluite cu bună-credință organelor de reglementare conform legislației sau normelor de reglementare aplicabile. Aceste măsuri pot lua forma unor inițiative legale sau pot constitui un acord între bancă, conducerea sa, auditorul extern și organul de reglementare. Acest lucru este important atunci când prezența conducerii ar compromite discuțiile, de exemplu, dacă auditorul consideră că managementul este implicat în **acțiuni frauduloase.***

Printre cauzele, care ar putea menține această situație și pe viitor este necesar de menționat faptul că structura dată a fost constituită pe lângă Ministerul Finanțelor, raportează rezultatele activității Ministerului Finanțelor. Rapoartele anuale de activitate se plasează anual pe pagina web. a ministerului (articolul 32, alin. (3), Legea nr.61-XVI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit), lucru care, de la intrarea în vigoare a noii legi, la 1 ianuarie 2008, nu a avut loc.

Sunt comise și unele erori la aplicarea prevederilor legii cu privire la activitatea de audit. Conform articolului 31, alin. (c) Consiliul de supraveghere a activității de audit monitorizează procesul de certificare a auditorilor. În așa caz, conținutul anexelor nr.4 la Hotărârea Guvernului nr.1450 din 24 decembrie 2007, cu modificările și completările ulterioare din Regulamentul cu privire la certificarea auditorilor (anexa 3) și Regulamentul Consiliului de supraveghere a activității de audit (anexa 1) reprezintă un conflict de interese. Componenta Consiliului stabilită de lege, când o structură reprezintă Guvernul, iar alte două sunt subordonate Parlamentului, de asemenea nu va contribui la schimbarea situației. Ar fi necesară modificarea subordonării și componenței Consiliului de supraveghere a activității de audit.

În practica mondială, există două abordări/concepte de bază privind reglementarea activității de audit. Unul dintre conceptele dezvoltate în țările vorbitoare de limba engleză (Statele Unite ale Americii, Marea Britanie), în care activitatea de audit este prezentă într-o formă de auto-reglare. Activitatea de audit în aceste țări se axează, în principal, pe nevoile acționarilor, investitorilor, creditorilor și altor entități de afaceri și reglementate, în principal, de către organizațiile de audit publice. Actualmente, conceptul dat este afectat de unele probleme. Astfel, ministrul britanic Ed Davey a menționat, în timpul unui discurs în parlament, că profesia de audit necesită un control centralizat. La aceste concluzii s-a ajuns în baza informațiilor unei anchete recent realizate de către Biroul de Practici de Afaceri Corecte (Office of Fair Trading, a se vedea <http://gaap.ru/news/84346>). În momentul de față, eliberarea și retragerea licențelor de audit în Marea Britanie este realizată de nouă asociații profesionale de contabilitate, inclusiv Institutul de Contabililor Autorizați din Anglia și Țara Galilor (ICAEW), Asociația Experților Contabililor Autorizați (ACCA), Institutul britanic al

Finanțelor Publice și Contabilitate (CIPFA) și Institutul Contabililor Autorizați din Scoția (ICAS). Ed Davey menționează faptul că un astfel de sistem este dificil, pentru că, în esență, sunt implicate multiple structuri de reglementare, în timp ce autoritatea de reglementare, în opinia sa, ar trebui să fie una. Al doilea concept, răspândit în țările europene, cum ar fi Austria, Spania, Franța și Germania, în care activitatea de audit este strict reglementată de către autoritățile centrale, care sunt de fapt atribuite cu funcția de control de stat asupra activității de audit.

Astfel, reglementarea activității de audit în Ucraina este efectuată de către Uniunea Auditorilor, inițiatorul adoptării legii „Cu privire la activitatea de audit”, Palata de Audit a Ucrainei - ca un organism autonom independent cu funcția de autogovernare. Autoritățile publice, implicate în reglementarea activității de audit, sunt reprezentate de către Banca Națională a Ucrainei, Comisia de Stat a Valorilor Mobiliare și Bursa de Valori, precum și de Comisia de Stat privind Reglementarea Serviciilor Financiare, recent creată. În Federația Rusă, reglementarea activității de audit este dominată de inițiativele Guvernului, implementată de către Ministerul de Finanțe și Comisia pentru Activitatea de Audit de pe lângă Președintele Federației Ruse. De asemenea, în Rusia, există și reglementare publică, care este realizată prin intermediul asociațiilor de audit acreditate (Consiliul pentru activitatea de audit).

Ținând cont de realitățile activității de audit în Republica Moldova, reglementarea activității de audit, ar fi corect să fie menținută conform prevederilor articolului 27 Organele de stat abilitate cu dreptul de reglementare a activității de audit, din Legea nr.61-XVI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit (M.O. nr.117-126, art.530, din 2007). În cazul supravegherii și controlului activității de audit, trei ani de aplicare a Legii nr.61-XVI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit (M.O. nr.117-126, art.530, din 2007) au demonstrat necesitatea schimbărilor. Printre modificările mai importante, care ar permite eficientizarea activității de supraveghere și control al activității de audit în Republica Moldova, pot fi menționate:

- Consiliul de supraveghere a activității de audit, cu statut de persoană juridică este o autoritate administrativă creată pe lângă Președintele Republicii Moldova;
- Consiliul de supraveghere a activității de audit este format din 7 membri, specialiști în contabilitate sau audit, drept selectați pe bază de concurs. ***Din componența Consiliului nu vor face parte reprezentanți ai Ministerului Finanțelor, Comisiei Naționale a Pieței Financiare, Băncii Naționale a Moldovei;***
- Consiliul este condus de președinte, ales de membrii Consiliului prin vot secret, din rândul membrilor Consiliului.

Bibliografie:

1. Legea nr.61-XVI din 16.03. 2007 privind activitatea de audit, M.O. nr.117-126, art.530, din 2007.
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 și completările ulterioare.
3. <http://www.minfin.md/>; <http://www.bnm.md/>

CONCEPȚIA AUDITULUI CONTABILITĂȚII MANAGERIALE

Conf. univ. dr. Rodica Cușmăunsă, ASEM
Conf. univ. dr. Anatolie Iachimovschi, ASEM

Through this article, the authors want to promote a new concept of local audit. The authors found argues for the importance and role of this type of audit companies in the country. They also defined the scope, functions and audit beneficiaries.

Majoritatea entităților din Republica Moldova consideră rapoartele financiare ca fiind o obligație de a le elabora și prezenta organelor de stat. Totodată, aceste rapoarte nu oferă suficientă informație pentru aprobarea deciziilor economice. În acest scop, a fost creată contabilitatea managerială, rapoartele căreia sunt utilizate de conducătorii și managerii întreprinderilor pentru aprobarea deciziilor în mod operativ.

Atenția autorilor față de auditul contabilității manageriale se motivează prin faptul că, în literatura de specialitate și în edițiile periodice profesionale autohtone, se publică foarte puține lucrări consacrate acestei teme. Este necesar de remarcat faptul că auditul contabilității manageriale se află la etapa de formare. Actualmente, în această privință, se discută doar din punct de vedere al concepției, afirmându-se că auditul contabilității manageriale este partea componentă a auditului și trebuie să deservească necesitățile informaționale ale conducerii întreprinderii. În același timp, auditorii trebuie să asigure clientul cu informație autentică, obiectivă și de calitate profesională.

Totuși, ca activitate practică și de cercetare auditul contabilității manageriale a apărut în SUA și Marea Britanie și anume la etapa avansată de dezvoltare a contabilității manageriale, analizei activităților economice și managementului financiar. Însă, în Republica Moldova de abia se fac primii pași pentru a ajunge la această etapă. De aceea, în condițiile adaptării contabilității naționale la standardele internaționale de contabilitate și de raportare financiară, o importanță primordială va revine auditului informației contabilității manageriale pentru investitorii reali și potențiali, interesați, în mod special, de controlul independent al activității organizației.

La această etapă, una din cele mai importante probleme ține de recunoașterea rolului auditului contabilității manageriale de către conducerea întreprinderii autohtone. În prezent, se consideră că auditul contabilității manageriale verifică doar sistemul de evidență a consumurilor și exercită controlul repartizării acestora pe tipuri de activități și pe centre de responsabilitate financiară. Evident că rolul controlului consumurilor este unul important și excluderea acestuia din componența auditului nu poate fi admisă, întrucât, spre exemplu, modificând sistemul de evidență a consumurilor, pot fi afectate veniturile și, respectiv, profiturile întreprinderii.

Prin urmare, obiectul principal al auditului contabilității manageriale se consideră procesul de gestiune în ansamblu și ar trebui să fie în concordanță cu scopurile strategice ale companiei. Iar scopul auditului la acest compartiment este de a oferi un diagnostic economic complet al sistemelor strategice și tactice de gestionare a activităților de producere, activităților comerciale, informaționale și sociale cu elaborarea ulterioară a unui set de măsuri orientate spre înlăturarea neajunsurilor procesului decizional.

Auditul managerial este definit ca o activitate de evaluare a managementului organizației din punct de vedere al economicității, eficacității și eficienței. În acest sens, utilizarea noilor concepții și metode administrative de exercitare a controalelor manageriale necesită exercitarea periodică, la întreprinderile mari și mijlocii, a auditului contabilității manageriale, care ar asigura avansarea către nivele mai performante de eficiență.

Auditul contabilității manageriale poate fi orientat în următoarele direcții:

- 1). revizuirea sistemului existent de evidență a consumurilor în conformitate cu exigențele informaționale ale conducerii;

- 2). evaluarea autenticității informației financiare furnizate managementului companiei;
- 3). formularea recomandărilor privind perfecționarea contabilității manageriale.

Este de menționat că a doua direcție presupune un volum considerabil de lucru și, în multe privințe, se aseamănă cu auditul financiar tradițional. Totuși, auditului contabilității manageriale îi sunt specifice următoarele activități:

- a) evaluarea stării curente a proceselor de afaceri pentru a formula propuneri de îmbunătățire, precum și oferirea asistenței la implementarea acestora;
- b) revizuirea rapoartelor gestionarilor și a sistemului de evidență a consumurilor pe centre de responsabilitate;
- c) optimizarea organigramei circulației documentelor în concordanță cu necesitățile conducerii întreprinderii;
- d) examinarea deciziilor manageriale și aprecierea modelelor strategice, inclusiv verificarea corespunderii deciziilor aprobate scopurilor și sarcinilor întreprinderii;
- e) optimizarea sistemului bugetar și de exercitare a controlului bugetar;
- f) evaluarea corespunderii metodelor de ținere a contabilității conform metodologiei prevăzute de politica de contabilitate;
- g) evaluarea sistemului calculării costului în conformitate cu particularitățile gestionării și specificului proceselor de producere;
- h) implementarea unui control efectiv al executării planurilor de producere;
- i) realizarea măsurilor legate de formarea strategiei pe termen scurt și lung.

Fără îndoială, odată cu apariția concepției auditului contabilității manageriale în Republica Moldova, este oportun să se țină cont de experiența mondială acumulată în domeniul activității de audit. Însă, trebuie să se evite copierea „oarbă” a modelelor de peste hotare și a bazei metodologice ce stabilesc procedurile de bază și algoritmi exercitării acțiunilor de control fără adaptarea acestora la condițiile în care activează întreprinderile autohtone.

La temelia auditului contabilității manageriale, trebuie să se afle concepția managementului strategic, care este preocupat de gestionarea întreprinderii și de perspectivele pe termen lung. Evident că auditorii în activitatea lor practică, pot aplica diverse metode de cercetare a sistemului de gestiune, în particular, metodele econometrice, statistica economică etc. În această privință, este rațională combinarea metodelor comune de cercetare cu cele specifice auditului financiar, precum și a metodelor matematice în conexiune cu cele de specialitate.

Din punct de vedere al metodologiei exercitării auditului contabilității manageriale, la etapa planificării, este necesar să se evalueze volumul resurselor disponibile, nivelul corespunderii acestora scopurilor propuse și problemelor de soluționat, să se determine în ce măsură scopurile și sarcinile stabilite se conformează strategiei generale aferente fiecărui domeniu concret de administrare a întreprinderii. În procesul auditului, se va examina cum decurge monitorizarea curentă a procesului gestionar, se va determina siguranța și autenticitatea datelor furnizate conducerii întreprinderii și se va evalua rezultatele procesului decizional în ansamblu.

Obiectivul principal al auditului contabilității manageriale este stabilirea necesității și oportunității corectării procesului de gestionare a activităților operaționale, concomitent efectuându-se controlul derulării acestora. La acestea, se mai adaugă evaluarea acțiunilor ce țin de organizarea contabilității manageriale și a controalelor administrației întreprinderii, crearea structurilor organizaționale și elaborarea procedurilor corespunzătoare pentru administrarea eficientă a proceselor și activităților operaționale.

De asemenea, cu ajutorul auditului contabilității manageriale, se evaluează gradul de realizare a obiectivelor propuse de conducerea entității și se analizează posibilitățile cele mai efective de perfecționare în viitor a acestora.

Cu adevărat, auditul contabilității manageriale și auditul financiar dispun de mai multe funcții comune: formularea opiniei profesionale, care certifică autenticitatea informației; controlul respectării cerințelor legislative și normative, care reglementează activitatea economico-financiară; aprecierea plenitudinii înregistrării operațiunilor economice și dacă documentarea acestora s-a efectuat în momentul realizării operațiunii sau nemijlocit după finisarea ei.

În același timp, spre deosebire de auditul financiar, scopul principal al căruia este de a oferi o asigurare a autenticității situației economico-financiare raportate, auditul contabilității manageriale are ca scop de a comunica conducerii propuneri de îmbunătățire a eficacității și eficienței activității întreprinderii bazate pe soluții de optimizare a sistemului de calculație a costului produselor finite și serviciilor prestate. În așa mod, exercitarea auditului contabilității manageriale va oferi o consolidare considerabilă a funcției de control din cadrul entității.

Este de menționat că raportul auditorului reprezintă un document de totalizare a rezultatelor auditului, care trebuie să conțină nu doar neajunsurile constatate, dar și recomandări cu caracter general de optimizare a contabilității manageriale și a rapoartelor acesteia. Din aceste considerente, rapoartele activităților de audit prezintă un interes sporit din partea managementului diverselor niveluri de conducere. De asemenea, din categoria beneficiarilor auditului contabilității manageriale fac parte și fondatorii întreprinderii, acționarii acesteia, membrii consiliului de supraveghere care doresc să obțină o apreciere obiectivă a activității angajaților din conducere.

Totodată, propunerile auditorului trebuie să țină cont de următoarele cerințe:

- 1) argumentarea exactă și orientarea către aprobarea măsurilor concrete;
- 2) excluderea interpretării multiple și a posibilităților de a fi criticate sau respinse;
- 3) persoanele care vor beneficia de soluțiile auditorului sunt responsabile de deciziile aprobate.

Autorii consideră că, în viitorul apropiat, în Republica Moldova, auditul contabilității manageriale se va identifica ca gen distinct de auditul situațiilor financiare, adică va reprezenta un audit al procedurilor agreate sau un audit cu scop special în conformitate cu prevederile actuale ale standardelor internaționale de audit. Indiferent de direcția evoluției situațiilor în domeniul respectiv, auditul, oricum, va intensifica controlul realizării nivelului de economicitate, eficacitate și eficiență a activităților operaționale ale întreprinderii pentru a oferi cele mai raționale și rezonabile soluții la acest compartiment.

Bibliografie:

1. Dumitru Corina Graziella, Ioanăș Corina. *Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor*. - București: Editura Universitară, 2005.
2. Ion Florea, Ionela-Corina Macovei, Radu Florea, Maria Berheci. *Introducere în expertiza contabilă și în auditul financiar*. Editura CECCAR, București, 2008.
3. Ghiță M. *Guvernanța corporativă*, București, Ed. „Economică”, 2008.
4. Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate audit financiar 2009 // International Federation of Accountants – IFAC. București: Irecson, 2009.
5. Суворова С., Ковалева А. *Управленческий аудит в системе управления хозяйственной деятельности организации*. – М.: Проблемы теории и практики управления, 2007. - № 3. – с.39-46.

ORGANIZAREA AUDITULUI INTERN ÎN CADRUL ENTITĂȚII

Lect. sup. dr. Dumitru Grumeza, ASEM

An effective internal audit function is a fundamental component of good governance. The profession of internal auditing helps companies by advising them on how to better achieve their short-term and long-term objectives. Internal auditors utilizing "systematic methodology for analyzing business processes or organizational problems and recommending solutions". Internal auditors are generally employed by companies to perform their internal auditing activities which may include internal controls such as efficacy of operations, reliability of financial reporting, deter ration and investigation of fraud, safeguarding assets, and compliance with laws and regulations.

Buna organizare a sistemului de control și de audit intern a entității – este singura cale de a asigura funcționarea eficientă a acesteia.

Auditorul intern, funcție care poate fi atribuită unui angajat, este independent de interesele părților inspectate. Întotdeauna este importantă o viziune din afara sistemului sau compartimentului în cauză.

Obiectivele principale ale auditorului intern:

- Efectuarea unei analize preliminare a datelor disponibile;
- Identificarea chestiunilor de audit și planificarea desfășurării acestuia;
- Elaborarea întregului set de documente necesare desfășurării auditului;
- Întocmirea raportului de audit în baza datelor obținute.

Poate un executant să-și auto-monitorizeze activitatea proprie și rezultatul acestei activități?

Executantul își poate monitoriza (controla) propria activitate, dar rezultatul – niciodată. În fapt, în urma controlului proceselor efectuate, ar trebui să fie luate decizii ulterioare legate de activitatea continuă, însă executanții nu au întotdeauna dorința de a face acest lucru, prin urmare, controlul final trebuie efectuat de către o persoană independentă de procesele în cauză.

Se poate monitoriza întreaga activitate? Cum poate fi realizat acest lucru?

În primul rând, nu este necesar ca o persoană să monitorizeze întreaga activitate a entității. În al doilea rând, este necesar să se evalueze și să monitorizeze indicatorii-cheie de performanță. Însă și indicatorii sunt o mulțime, ce e de făcut? Pentru majoritatea entităților ar părea ireal de a controla zeci de indicatori specifici simultan. Noi, însă, susținem afirmația și putem demonstra că e posibil de efectuat acest lucru, dar că e necesar de combinat mai mulți parametri de control pentru monitorizarea și stabilirea priorității indicatorilor, dar mai întâi este necesar a determina parametri respectivi:

Care este criteriul principal de control?

Este greșit să considerăm că se poate controla doar ceea ce este pe înțelesul persoanei ce efectuează controlul. Există diverse criterii pentru conceptul de „control”. De asemenea, există posibilitatea de a controla faptul dacă pe parcursul activităților s-au respectat diverse norme, standarde, reglementări sau alte criterii bine definite în interiorul entității. Ca urmare, pentru a controla ceva trebuie mai întâi de stabilit scopul controlului și care este calea cea mai potrivită pentru atingerea scopului desemnat.

Care sunt erorile de control?

Prima eroare o constituie faptul că, în urma efectuării controlului, nu sunt valorificate rezultatele acestui control. Este necesar de a trece controlul din categoria „formalitate” în categoria „de bază” pentru a se respecta planul de dezvoltare a entității. În cazul în care nu este bine precizat locul unde s-a desfășurat controlul, se atestă lipsa înregistrărilor necesare ca urmare a parcurgerii etapelor de control a diverselor operații sau activități, lipsa sistematică a controlului în timp – atunci desigur că este vorba de un control formal. Absolut toate tipurile de control trebuie să fie documentate ca dovezi clare ale desfășurării controlului. Aceasta este

a doua eroare – controlul nesistematic (haotic). Această abordare pierde din actualitate. De asemenea nu se ia în considerare și un alt moment – adică faptul ce se controlează și de ce. În consecință – a treia eroare. De obicei, se monitorizează mai îndeaproape acele aspecte sau domenii unde persoana ce efectuează controlul este expert, ca rezultat inconștient al unui angajat sau departament al entității i se acordă mult mai mult timp, deși, cel mai probabil, nu este necesar. Asemenea erori nu trebuie admise în practică.

De ce sunt neeficiente testările excesive?

Este considerat că volumul controlului este proporțional cu calitatea executării lucrărilor. Frecvent, verificările sunt inutile și excesive pentru a obține rezultate mari (cheltuielile depășesc avantajele). Trebuie amintit că verificările excesive ocupă mult timp, atât pentru auditori, cât și pentru persoanele participante – *time is money (timpul costă bani)*.

Care sunt principiile de bază ale auditului ?

- Un audit este realizat în conformitate cu planul/programul stabilit (aprobat).
- Acesta se bazează pe onestitate și obiectivitate în ceea ce privește prezentarea rezultatelor auditului. Auditorul trebuie să lucreze cu dovezi, și argumente, nu cu opinii personale.
- Dovezile furnizate de către auditor, trebuie să fie verificabile și documentate. Aceste dovezi pot fi, de asemenea, semnate de persoanele verificate, completate de fotografii, expertize etc.
- Rezultatele auditului sunt prezentate consiliului de administrație. Ca urmare, sunt luate decizii, care ar trebui să fie executate.

Care sunt principalele probleme ale auditului?

Prima problemă – limitarea în timp. Deoarece auditul se efectuează pentru o perioadă limitată de timp și cu resurse limitate, se bazează pe alegerea unor informații din cele disponibile și pe analiza evenimentelor curente. Concluziile (rezultatele) auditului depind, în mare măsură, de dimensiunea eșantionului informațiilor din totalul colectivității, de aceea, ar trebui să fie tratate cu o anumită rezervă. După efectuarea unui audit trebuie să se dea răspuns la întrebările: a fost suficient timp cheltuit pentru auditul departamentului auditat? S-au adunat suficiente probe? A doua problemă – lipsa de înțelegere din partea angajaților entității. Lipsa de înțelegere este, de obicei, bazată pe frica existenței unor neconcordanțe. Atitudinea neprietenosă a personalului în timpul controlului nu permite auditorului de a detecta toate încălcările posibile și denaturările existente.

Ce trebuie făcut în primul rând înaintea începerii auditului?

În primul rând, este necesară efectuarea unei analize a documentației. Complexitatea analizei este direct proporțională cu dimensiunea și importanța departamentului sau secției auditate, precum și de scopul auditului. Dacă documentația este inadecvată, este necesar să se ia o decizie în legătură cu auditul sau refuzul de a efectua un audit și de a notifica șeful de compartiment/secție auditată și alte părți interesate, inclusiv auditorul principal și directorul general.

Cum se efectuează un audit pe teren?

Funcția organizării auditului pe teren este de a identifica cine, cum și ce face, ce resurse sunt utilizate pentru aceasta. Etapele de bază ale organizării auditului pe teren:

- Se prezintă decizia pentru efectuarea controalelor;
- Se marchează, închide sau sigilează sectorul auditat;
- Se elimină elementul de incertitudine – o scurtă descriere a metodelor care urmează a fi utilizate în cadrul unui audit;
- Se indică sectorul și criteriile de evaluare stabilite;
- Se explică despre posibilitatea de obținere a rezultatelor auditului;
- Se explică despre posibilitatea de a contesta neconcordanțele identificate;
- Se colectează informațiile necesare, folosind metodele de bază disponibile: întrebări directe, observarea activităților auditate, identificarea și analiza documentelor.

Care sunt rezultatele auditului?

Probele de audit trebuie să fie evaluate în baza criteriilor și standardelor de audit. Dacă se presupune că rezultatul unui auditor este reprezentat de raportul său, acesta trebuie să conțină următoarele informații:

- Obiectivele de audit;
- Domeniul de aplicare a auditului;
- Planul de audit;
- Data și locul în care auditul a fost efectuat;
- Criteriile de audit;
- Informația identificată ca urmare a auditului;
- Concluziile auditului;
- Numele, prenumele, semnătura auditorului.

Raportul nu ar trebui să includă:

- Părerea personală;
- Probleme care nu sunt incluse în domeniul de aplicare al auditului.

Bibliografie:

1. *Standardele Naționale de Audit Intern*, Hotărârea Curții de Conturi nr. 82 din 29.11.2007, Monitorul Oficial nr. 198-200 din 21.12.2007;
2. *Codul privind conduita etică a auditorilor și contabililor din RM*, MO nr. 29 din 15.03.2001;
3. Regulamentele privind practica de audit publicate de Ministerul Finanțelor, www.minfin.md;
4. Normele metodologice pentru implementarea auditului intern în sectorul public, Ordinul MF nr. 118 din 29.12.2008;
5. Crăciun Ș. *Auditul financiar și auditul intern*, București, Ed. Economică, 2004;
6. Ghiță M. *Auditul intern*, București, Ed. Economică, 2009;
7. Articole www.iasb.com, www.fasb.com.

SECȚIA III. CONTABILITATEA MANAGERIALĂ ȘI MĂSURAREA PERFORMANȚELOR

STRATEGII DE DEZVOLTARE A AUDITULUI INTERN ȘI ROLUL ACESTUIA ÎN SISTEMUL DE MANAGEMENT AL RISCULUI

Conf. univ. dr. Cristina Dolghii, USM

Internal audit as a component of the internal system of risk management objectively examines activity of a legal person and is aimed to offering insurance and consultations to the managers with the view to reaching their objectives by giving recommendations for consolidation of the efficacy of the results of their activity.

Importance of risk management as an activity lies in the possibility to forecast production of a risk event to one extent or another and to take necessary decisions in time in order to reduce risks of some eventual unfavorable consequences.

Auditul intern, în calitate de componentă a sistemului intern de management al riscului, examinează obiectiv activitatea entității și are menirea să ofere managerilor asigurare și consultanță în scopul atingerii obiectivelor propuse, oferind recomandări pentru consolidarea eficacității rezultatului activității.

Începând cu anii 1950, Institutul Auditorilor Interni (SUA), care a fost creat în anul 1941, a emis norme proprii de audit intern, diferite de cele ale auditului extern. Normele date în timp au fost generalizate și din anii 1970 au devenit standarde de audit intern, care, datorită evoluției societății ce se confruntă mereu cu noi provocări, sunt în permanentă schimbare.

În prezent, la acest institut, s-au afiliat peste 90 de institute naționale ale auditorilor interni din diferite țări.

Funcția de audit intern, în Republica Moldova, s-a marcat abia în anii 90, în cadrul controlului financiar, cu timpul s-a reușit divizarea conceptelor de control intern și audit intern.

Practicienii auditului intern constată evoluția rapidă a acestuia, confirmă că obiectivele auditului intern sunt atinse și el a devenit un ajutor de neevitat pentru managerii entității economice.

În relațiile contemporane ale economiei de piață, entitatea economică devine veriga de bază la nivelul căreia este creată producția necesară societății, prestarea serviciilor, se realizează sarcinile de utilizare eficientă a resurselor, echipamentului tehnic, tehnologiei cu productivitate înaltă și vânzarea producției.

În afaceri, apar numeroase acțiuni, survenirea sau nesurvenirea cărora pot să conducă la mari pierderi financiare. Se pot obține surse de finanțare, se poate ține corect evidența și consumarea acesteia, iar pe urmă să fie pierdute, dacă întreprinzătorul nu va prevedea probabilitatea apărării unor acțiuni. La realizarea oricărei activități economice, există pericolul riscului, mărimea căruia este condiționată de specificul afacerii concrete.

Pentru antreprenori, indiferent de forma de proprietate și sfera de activitate, cele mai tipice sunt următoarele riscuri:

- posibilitatea pierderii (distrugerii), lipsei sau deteriorării mijloacelor fixe sau circulante ale entității;
- apariția răspunderii civile a unității pe obligațiile apărute în urma cauzării prejudiciului vieții, sănătății și patrimoniului persoanelor terțe sau mediului înconjurător;
- posibile pierderi sau neîncasare a profitului așteptat.

Aceste cauze pot determina transformări pe parcursul realizării și exploatării obiectivului real, transformări cu efecte negative asupra rezultatelor economice așteptate.

Importanța gestiunii riscului ca activitate constă în posibilitatea de a prognoza într-o anumită măsură producerea evenimentului de risc și de a lua la timp deciziile necesare în vederea reducerii riscului unor eventuale consecințe nefavorabile [5].

Procesul de gestiune a riscurilor poate identifica problemele potențiale, care pot avea consecințe negative nu numai asupra eficienței activităților desfășurate, dar și asupra performanțelor de planificare și strategice ale afacerii.

Deci, riscurile reprezintă o parte naturală a activităților zilnice, iar prevenirea totală a apariției acestora nu este posibilă și oricum ar însemna utilizarea excesivă a resurselor entității. Din aceste considerente, entitatea economică implementează sisteme de management al riscurilor, care să asigure identificarea, evaluarea, gestionarea și controlul posibilelor evenimente sau situații, astfel încât să se obțină o asigurare rezonabilă, în ceea ce privește îndeplinirea obiectivelor entității.

Principalele obiective ale managementului riscului sunt îndreptate către:

- asigurarea îndeplinirii obiectivelor entității;
- protejarea resurselor disponibile;
- funcționarea sistemelor de control adecvate pentru gestionarea situațiilor neprevăzute.

Cadrul normativ în domeniul auditului intern, în sectorul public din Republica Moldova, care este recomandat și pentru sectorul privat, include: *Legea nr.229 din 23 septembrie 2010 privind controlul financiar public intern; Standardele Naționale de Audit Intern; Codul etic, Carta de audit intern, Normele metodologice pentru implementarea auditului intern în sectorul public și alte acte normative și instrucțiuni interne în domeniu.*

Scopul legii *privind controlul financiar public intern* este consolidarea răspunderii manageriale pentru gestionarea optimă a resurselor conform obiectivelor entității publice, pe baza principiilor bunei guvernări, prin implementarea sistemului de management financiar și control al activității de audit intern în sectorul public [1].

În legea privind controlul financiar public intern, sunt prevăzute: scopul și obiectivele auditului intern; principiile fundamentale ale activității de audit intern; tipurile și etapele activității de audit intern; sunt stabilite drepturile și obligațiile conducătorului și personalului unității de audit intern, drepturile și obligațiile managerului entității publice; sunt elucidate circumstanțele existenței unui conflict de interes, restricțiile în activitatea de audit intern și raportarea activității de audit intern.

Adoptarea Standardelor Naționale de Audit Intern prezintă importanță în crearea premiselor comportamentului profesional al auditorilor, planificării și desfășurării auditului, precum și ale raportării asupra rezultatelor obținute. Acestea ajută la asigurarea consistenței și calității raportului de audit, susținând, în același timp, credibilitatea auditorului în fața utilizatorilor rapoartelor de audit.

Obiectivul Standardelor Naționale de Audit Intern constă în definirea principiilor de bază pe care practica auditului intern le urmează, furnizarea unui cadru de referință în vederea realizării și promovării activităților de audit intern, care să aducă un plus de valoare, stabilirea criteriilor de apreciere a funcționării auditului intern, favorizarea îmbunătățirii proceselor și operațiunilor organizaționale [2].

Standardele Naționale de Audit Intern includ standarde de calificare și standarde de funcționare. Standardele menționate conțin subpuncte, care prevăd standarde de implementare practică a standardelor de calificare și standardelor de funcționare.

Standardele de calificare includ următoarele reglementări:

- misiunea, componența și responsabilitățile auditului intern;
- independența și obiectivitatea auditului intern;
- competența și conștiinciozitatea auditorilor interni;
- programul de asigurare și de îmbunătățire a calității auditului intern.

Standardele de funcționare prevăd:

- gestionarea activității de audit intern;
- natura activității auditului intern;
- planificarea misiunii de audit intern;
- realizarea misiunii de audit intern;
- comunicarea rezultatelor misiunii de audit intern;
- monitorizarea evoluției;
- acceptarea riscurilor de către manager.

Codul etic al auditorului intern reprezintă un ansamblu de principii și reguli de conduită, care reglementează activitatea auditorilor interni/angajaților din cadrul unităților de audit intern în domeniul eticii profesionale [3].

Carta de audit intern definește sfera de activitate a unității de audit intern, stabilește poziția acesteia în structura organizațională a entității publice, stipulează drepturile și obligațiile angajaților unității de audit intern, autorizează accesul la personal, documente și bunuri fizice, necesare îndeplinirii corespunzătoare a activității de audit intern.

Normele metodologice pentru implementarea auditului intern în sectorul public oferă îndrumarea metodologică necesară pentru aplicarea Standardelor Naționale de Audit Intern, recomandări privind formularele-tip, exemple practice.

De-a lungul timpului, auditul intern a avut mai multe definiții. Conform Standardelor Naționale de Audit Intern [2], care sunt elaborate în baza Standardelor Internaționale ale Practicii Profesionale de Audit Intern, a fost lansată o nouă definiție a auditului intern: „*activitate independentă și obiectivă, care oferă entității asigurarea unui grad de control asupra operațiunilor, o îndrumă în ceea ce privește îmbunătățirea operațiunilor și contribuie la adăugarea unui plus de valoare acestora, ajută entitatea în atingerea obiectivelor, evaluând, printr-o abordare sistematică și metodică, procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare a instituției, cu propuneri de consolidare a eficacității lor*”.

Principiile unei bune guvernări rezidă în transparență și răspundere, economicitate, eficacitate și eficiență, legalitate și echitate, etică și integritate în activitatea entității [1]. Aceste principii se atribuie managerului (administratorului) entității.

Managerul entității organizează sistemul de management financiar și control intern pentru a asigura obiectivele strategice în dezvoltarea activității entității, care includ elaborarea și executarea bugetelor, elaborarea programelor, evidența contabilă, raportarea și monitorizarea. Acestuia îi revine responsabilitatea cu privire la determinarea nivelului admisibil al riscurilor, adecvate pentru entitate; stabilește un sistem de raportare referitor la riscurile existente, care va asigura gestionarea corespunzătoare a nivelului de toleranță a riscurilor la toate nivelurile entității – aceasta va include analiza costurilor și beneficiilor proceselor de control intern; revizuieste sistematic nivelul general al riscurilor în cadrul entității, luând măsurile corespunzătoare.

Managerul entității menține un mediu de control favorabil funcționării sistemului de management financiar și control intern prin [1]:

- integritatea personală, profesională și etica conducerii și personalului;
- stilul de conducere;
- structura organizațională;
- divizarea obligațiilor și responsabilităților;
- politici și practici privind resursele umane;
- competența personalului.

Managerii stabilesc obiectivele și indicatorii de performanță pentru activitatea entității, fiind responsabili de realizarea acestora. Aceștia permanent identifică, evaluează, înregistrează și monitorizează sistematic riscurile, ce pot afecta îndeplinirea obiectivelor și realizarea performanțelor planificate și elaborează măsuri de diminuare a probabilităților riscurilor și/sau a impactului acestora.

Auditul intern, în cadrul entității economice, este subordonat la cel mai înalt nivel ierarhic – managerului unității (administratorului), realizându-și activitatea cu obiectivitate în totală neutralitate.

Auditorii interni și managerii entității economice sunt parteneri având aceleași obiective, printre care managementul eficient al entității și minimizarea riscurilor în afacere, dar este importantă înțelegerea deplină a riscurilor și diferitele moduri în care acestea sunt utilizate, atât în contextul managementului riscurilor, cât și al celui de audit. Este important pentru auditorii interni să înțeleagă că managerii, nu auditorii, sunt responsabili de implementarea eficientă a managementului riscurilor. Faptul că auditorii utilizează termeni și abordări similare la evaluarea riscurilor activității lor de audit și pot oferi recomandări conducerii cu privire la riscuri, nu reprezintă faptul că auditul intern are responsabilități pentru implementarea sistemelor eficiente de management al riscurilor. Responsabilitatea principală a funcției de audit intern constă în revizuirea și testarea procedurilor de control intern implementate de către manager pentru diminuarea riscurilor și formularea recomandărilor în cazul în care sistemul de control intern nu este adecvat.

Conform prevederilor Standardelor Naționale de Audit Intern, auditorilor interni le revine responsabilitatea să contribuie la gestionarea riscurilor în entitate. În acest sens, auditorii interni au următoarele atribuții:

- analizează dacă toate riscurile majore au fost identificate de către conducere și au fost luate în considerație în procesul de definire a cadrului politicilor viitoare;
- verifică dacă procedurile de control intern funcționează într-un mod care atenționează sau limitează impactul riscurilor majore;
- evaluează dacă sistemul de evaluare a riscurilor, instituit de către conducere, prezintă sistematic informații actualizate despre riscurile cu care se confruntă entitatea.

Obiectivul auditului intern este de a asista membrii Conducerii în exercitarea eficace a responsabilităților lor, furnizându-le analize, aprecieri, recomandări și comentarii pertinente referitoare la activitățile examinate.

Auditul intern are scopul:

- de a verifica dacă activitatea desfășurată de către entitate este în conformitate cu politicile, programele și managementul acestuia, conform prevederilor legale;
- de a evalua cât de adecvate sunt controalele financiare și nefinanciare dispuse de conducerea entității economice, și dacă acestea sunt aplicate și în ce măsură, în scopul creșterii eficienței activității acesteia;
- de a evalua cât de adecvate sunt informațiile financiare și nefinanciare furnizate conducerii entității economice, pentru cunoașterea situației reale a activității ei;
- de a proteja elementele patrimoniale ale entității și de a identifica metodele de prevenire a fraudelor și a pierderilor de orice fel.

Responsabilitățile auditului intern, în cadrul entității economice, se stabilesc clar de către Conducere, ce permite accesul deplin la documente, la bunuri și la persoanele care au un raport cu subiectul controlat. Auditorul intern trebuie să fie liber să verifice, să estimeze valoarea politicilor, a planurilor, a procedurilor și a rapoartelor interne și externe.

Chiar dacă rapoartele de audit intern și rapoartele periodice către conducerea superioară analizează aspecte referitoare la managementul riscurilor, auditorii interni nu acceptă responsabilitatea sau obiectivele generale de implementare a sistemelor de management al riscurilor în numele conducerii. Această funcție este exercitată de persoanele responsabile pentru atingerea scopurilor și obiectivelor entității.

Auditorul intern poate atinge obiectivele, dacă în entitate există un sistem de control intern organizat, formalizat, periodic, constituit din standarde și norme profesionale, coduri deontologice, care susțin profesia de auditor și asigură independența acestuia.

În absența unei politici adecvate de management al riscurilor în afacere, întreprinzătorul simte imposibilitatea aprecierii nivelului de expunere la diverse riscuri și imposibilitatea de gestionare adecvată și eficientă a riscurilor în activitatea desfășurată.

Bibliografie:

1. Legea nr. 229 din 23.09.2010 privind controlul financiar public intern // Monitorul Oficial al RM nr.231-234 din 26.11.2010.
2. Standarde Naționale de Audit Intern, Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 98 din 27.11.2007; Hotărârea Curții de Conturi nr.82 din 29.11.2007 // Monitorul Oficial al RM nr.198-202/61 din 21.12.2007
3. Codul etic al auditorului intern și Carta de audit, Ordinul Ministerului Finanțelor nr.139 din 20.10.2010 // Monitorul Oficial al RM nr. 221-222/782 din 09.11.2010.
4. Normele metodologice privind implementarea auditului intern în sectorul public, Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 29.12.2008.
5. Tiuricov C., *Финансовый менеджмент риска* // ASEM, Chișinău, 2005.

ALEGEREA MODELULUI DE ORGANIZARE A CONTABILITĂȚII MANAGERIALE LA ENTITĂȚILE DE TRANSPORT AUTO

Lect. sup. Stela Caraman, ASEM

This article examines the choice of one individual model of managerial accounting by Moldovan motor enterprises. In this context the author considers it desirable to establish a mutual link between the components of managerial accounting and factors influencing their choice. This is illustrated in a table, especially worked out by the author. The use of the table would allow the managers to choose correctly the elements needed to create an individual model of managerial accounting.

O analiză a practicii de organizare și ținere a contabilității manageriale la entitățile de transport auto din Republica Moldova ne-a permis să formulăm următoarele concluzii:

- lipsa unei baze metodologice de organizare a contabilității manageriale conduce la dificultăți în implementarea ei la majoritatea entităților interesate. Pe de altă parte, este probabil ca ea nici să nu poată fi elaborată, dat fiind particularitățile individuale și unice ale fiecărei entități în parte, modificările multiple și neprevăzute ale mediului extern în care activează azi entitățile de transport auto, dar și din alte cauze obiective care influențează cerințele față de un anumit model de contabilitate managerială;
- probabilitatea redusă sau uneori, chiar imposibilitatea „împrumutării” unui model de organizare a contabilității manageriale de la entitățile care au implementat-o cu succes, dată fiind confidențialitatea informațiilor gestionare;
- existența informațiilor contradictorii referitoare la contabilitatea managerială nu permite specialiștilor autohtoni să aprecieze și să aleagă corect modelul adecvat de contabilitate managerială de care au nevoie, reieșind din specificul activității și necesitățile informaționale ale acestora.

Luând în considerație opiniile expuse mai sus, considerăm oportună elaborarea unui nomenclator al elementelor componente ale contabilității manageriale și al factorilor ce influențează alegerea lor, care ar oferi posibilitate conducătorilor să se orienteze în alegerea corectă a elementelor necesare pentru crearea unui model individual de contabilitate managerială. Alegerea corectă a elementelor contabilității manageriale, dar și organizarea ei corespunzătoare, contribuie atât la formarea bazei informaționale necesare luării deciziilor manageriale, cât și la efectuarea unei diagnosticări a stării entității, unei aprecieri a poziției ei concurențiale și a unei motivări efective a personalului.

În vederea alegerii raționale a elementelor contabilității manageriale necesare entităților de transport auto, autorul a elaborat un tabel special (tabelul 1), utilizarea căruia va permite stabilirea legăturii reciproce dintre elementele contabilității manageriale și grupa factorilor care determină alegerea acestora la o entitate. În tabelul recomandat, pe verticală, este prezentată lista elementelor contabilității manageriale care, de obicei, sunt cele mai solicitate (dar ea poate fi completată după necesități) și care pot fi alese pentru crearea unui model individual de contabilitate managerială, iar pe orizontală principalii factori care influențează asupra deciziei de selectare a elementelor, cum ar fi: mărimea entității (determinată de numărul de angajați și volumul anual al vânzărilor nete), obiectivele sale de activitate, precum și de necesitățile informaționale ale managerilor. La intersecția dintre rânduri și coloane se găsește răspunsul: afirmativ sau negativ, în ce privește alegerea unuia sau altuia dintre elementele enumerate ale contabilității manageriale.

Astfel, pentru unele entități, de regulă, de talie mică, un model individual de contabilitate managerială poate servi contabilitatea de producție. Obiectul unui asemenea model este costul, iar elementele lui de bază sunt: contabilitatea consumurilor și calculația costului serviciilor de transport, determinarea rezultatelor și luarea deciziilor în baza costului parțial. Informațiile oferite de acest model sunt necesare managerilor pentru luarea deciziilor operative de producție.

Pentru alte entități, un model adecvat de contabilitate managerială îl poate constitui așa-numita: variantă tradițională de ținere a contabilității manageriale, obiectele căreia sunt: costurile, veniturile și rezultatele. Elementele sale de bază sunt: baza normativă, sistemul de gestionare a costurilor, contabilitatea pe centre de responsabilitate, circuitul optimizat al documentelor contabile etc.

Pentru entitățile orientate spre atingerea obiectivelor strategice, sunt recomandate asemenea elemente ale contabilității manageriale, precum: planificarea strategică și analiza, gestionarea costurilor și rezultatelor pe segmente de activitate, balanța soldurilor echilibrate, analiza indicatorilor de calitate a serviciilor de transport prestate etc.

În concluzie, putem menționa faptul că alegerea corectă a unui model de contabilitate managerială și implementarea acestuia presupune:

- corelarea particularităților entității cu factorii care influențează asupra activității acesteia;
- evaluarea necesităților informaționale ale managerilor de toate nivelurile, reieșind din obiectivele acestora;
- selectarea elementelor contabilității manageriale necesare pentru crearea acesteia, pornind de la necesitățile informaționale, particularitățile și obiectivele entității;
- elaborarea măsurilor privind implementarea elementelor selectate ale contabilității manageriale.

Tabelul 1

Elementele contabilității manageriale și factorii care determină alegerea lor la întreprinderile de transport auto a încărcăturilor*

Nr. crt.	Grupa factorilor care determină alegerea elementelor Elementele contabilității manageriale	Mărimea entității			Specificul necesităților informaționale ale managerilor de nivel			Obiectivele entității		
		mare	medie	mică	superior (manageri financiari)	mediu (manageri de producție)	inferior (maștri, contabili)	strategice	tactice	operative
1.	Baza normativă (politica de contabilitate în scopurile contabilității manageriale, diverse regulamente de uz intern etc.)	+	+	-	-	+	+	-	+	+
2.	Planul de conturi în scopul contabilității manageriale	+	+	-	-	+	+	-	+	+
3.	Planificarea strategică și analiza	+	+	-	+	-	-	+	+	-
4.	Metoda BSC (balanța soldurilor echilibrate)	+	+	-	+	+	+	+	+	-
5.	Sistemul de bugetare	+	+	-	+	+	+	-	+	+
6.	Evidența consumurilor și calculația costurilor serviciilor de transport prestate	+	+	+	-	+	+	-	+	+
7.	Evidența consumurilor și determinarea rezultatelor în baza costului parțial (metoda Direct-cost)	+	+	+	+	+	+	-	-	+
8.	Evidența pe centre de răspundere	+	+	-	+	+	+	+	+	-
9.	Gestionarea consumurilor și a rezultatelor pe segmente de activitate	+	+	-	+	-	-	+	+	-
10.	Sistemul de control intern și raportare gestionară	+	+	+	+	+	+	+	+	+
11.	Evidența și analiza indicatorilor de calitate a serviciilor de transport prestate	+	+	-	+	+	+	+	+	+

* (+) - este rațională alegerea elementului contabilității manageriale în cazul influenței factorului respectiv;

(-) - imposibilitatea sau ineficiența alegerii elementului contabilității manageriale determinată de factorul respectiv.

Bibliografie:

1. *Contabilitatea managerială*. Colectiv de autori: coordonator – A.Nederița, Chișinău: ACAP, 2000.
2. Epuran M., Băbăiță V., Grosu C. *Contabilitate și control de gestiune*. – București: Editura Economică, 1999.
3. Needles B., Anderson H., Caldwell J. *Principiile de bază ale contabilității*. Trad. din engl. – Chișinău: Editura ARC, 2000.
4. *Бухгалтерский учёт на автомобильном транспорте*. Белуха Н. Т. «Техніка», Киев, 1968.
5. Каверина О.Д. *Управленческий учёт: системы, методы, процедуры*. – М.: Финансы и статистика, 2003.

6. Карпова В.В., Карпов А.В. *Учёт работы автотранспорта на предприятиях различных форм собственности: Практическое пособие.* - М.: Издательство ПРИОР, 2002.
7. *Учёт и отчетность на автомобильном транспорте.* – 2-е изд., перераб. и доп.: Учебник. Петрова Е. В., Чембер Н. Е., Новикова Н. Н. – М., «Транспорт», 1978.
8. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. *Бухгалтерский учёт: управленческий аспект.* Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 1995.

ASPECTE TEORETICE ȘI PRACTICE ALE CONTABILITĂȚII ȘI ANALIZEI PATRIMONIULUI ÎNȚREPRINDERII

Lect. sup. Natalia Fratea, ASEM
Lect. sup. Svetlana Tolmaçhi, ASEM
Conf. univ. dr. Neli Muntean, ASEM

Each company for its activity needs to use a lot of assets. Assets are economic resources from which benefits can be obtained by their owner, now or in the future. The main goal of every company is to get profit and to get positive net assets. In this context, the possibility of keeping financial accounting and good analysis of all assets and net assets has a grand importance.

Sub aspect juridic, patrimoniul reprezintă drepturile de proprietate și creanță ale întreprinderii, pe de o parte, și datoriile întreprinderii față de proprietari și creditorii, pe de altă parte. În practica economică, se deosebesc: patrimoniul întreprinderii la valoare de bilanț (active totale) și patrimoniul net (activele nete).

În literatura economică, pot fi întâlnite mai multe definiții ale patrimoniului net și respectiv mai multe metode de calculare care sunt deduse din definițiile respective.

În practica autohtonă, patrimoniul net reprezintă interesul rezidual al proprietarilor în activele întreprinderii după deducerea tuturor datoriilor întreprinderii, fiind similar avuției acestora, ca urmare a investirii capitalurilor sale în activitatea întreprinderii.

În Republica Moldova, utilizând datele bilanțului contabil, patrimoniul net poate fi calculat prin două metode:

- **Metoda sintetică** – prevede calcularea patrimoniului net ca diferență între activele totale ale întreprinderii și datoriile totale ale acesteia. Constituirea și dezvoltarea întreprinderii implică aporturi de diverse resurse care generează efecte directe asupra patrimoniului net (creșterea activelor generează creșterea patrimoniului net), cuantumul acestor aporturi depinde de deciziile strategice. Utilizarea diferitelor surse de finanțare în funcție de costul, accesul și disponibilitatea acestor surse, generează atât efecte directe asupra patrimoniului net (creșterea datoriilor generează reducerea patrimoniului net), cât și efecte indirecte (costul surselor de finanțare – dobânzile generează reducerea profitului și respectiv reducerea patrimoniului net).
- **Metoda aditivă** – prevede calcularea patrimoniului net ca pe o sumă a elementelor sale componente: capitalul statutar și capitalul suplimentar, capitalul de rezervă și capitalul secundar, profitul nerepartizat. Utilizând această metodă, întreprinderea poate lua decizii privind modificarea patrimoniului net, care poate fi prezentată în desenul 1.

Analiza patrimoniului net al întreprinderii include:

- aprecierea evoluției în dinamică a patrimoniului net în întregime, cât și a fiecărui element al patrimoniului net, care presupune:
 - a) Analiza modificării valorii absolute a patrimoniului net pentru perioada de gestiune. Modificarea valorii absolute se calculează ca diferență între mărimea

- patrimoniului net la finele anului de gestiune și mărimea lui la începutul anului.
- b) Analiza modificării mărimii relative (ritmului de creștere) a patrimoniului net în perioada de gestiune. În acest scop, se calculează raportul dintre mărimea patrimoniului net la finele anului de gestiune și valoarea lui la începutul anului de gestiune. În vederea formulării unor concluzii corecte, ritmul creșterii patrimoniului net trebuie să fie comparat cu ritmul creșterii veniturilor din vânzări. Depășirea ritmului creșterii patrimoniului net asupra ritmului creșterii veniturilor din vânzări caracterizează pozitiv întreprinderea.
- Estimarea modificărilor structurale în dinamică, care prevede calcularea ponderii fiecărui element component al patrimoniului net, în valoarea totală a patrimoniului net (de exemplu: ponderea capitalului social, rezervelor, profitului nerepartizat și capitalului secundar sau ponderea activelor pe termen lung nete și activelor curente nete) la începutul anului de gestiune și la finele anului de gestiune, iar apoi se determină modificarea ponderii fiecărui element component.
 - Calculul și influența factorilor ce au cauzat modificarea patrimoniului net. Sistemele factoriale utilizate în procesul analizei reies din metodele de calculare a patrimoniului net. Analiza factorială a patrimoniului net permite descoperirea rezervelor de majorare a patrimoniului net (figura 1).

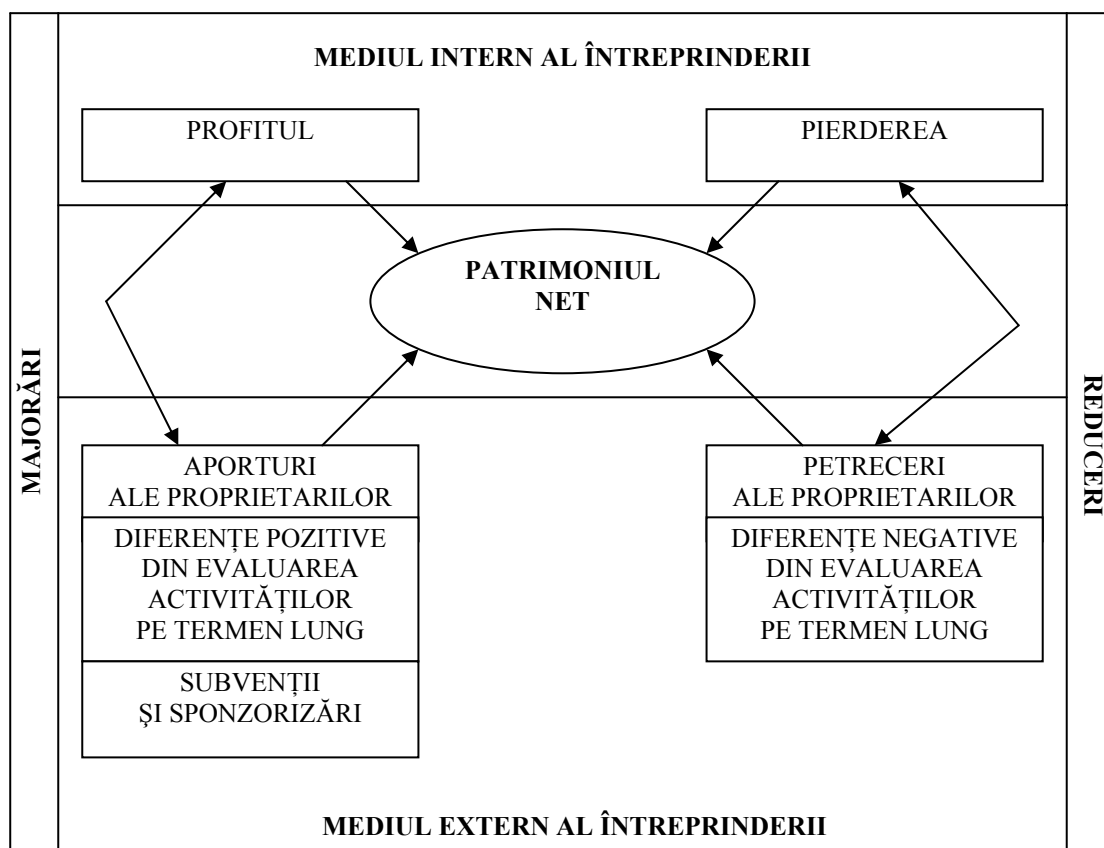


Figura 1. Modificarea patrimoniului net

- Analiza eficienței utilizării patrimoniului net, care prevede analiza corelației existente între rezultatul financiar al anului de gestiune și patrimoniul net. Analiza eficienței utilizării patrimoniului cuprinde un studiu complex, cu ajutorul căruia se poate determina multitudinea influenței factorilor, care contribuie la modificarea rentabilității financiare. În baza acestui studiu, pot fi elaborate decizii privind îmbunătățirea situației nefavorabile existente.

- Aprecierea nivelului răspunderii patrimoniale a întreprinderii etc. Aprecierea nivelului răspunderii patrimoniale a întreprinderii presupune aprecierea gradului de răspundere a întreprinderii pentru obligațiile sale cu întreg patrimoniul său, adică se apreciază dacă întreprinderea este capabilă să-și stingă toate datoriile utilizând toate activele sale și dacă întreprinderea dispune de patrimoniu net.

Conform **Legii Republicii Moldova Nr. 845-XII din 3 ianuarie 1992, „Cu privire la antreprenoriat și întreprinderi”**, toate întreprinderile, indiferent de forma organizatorico-juridică (întreprindere individuală, societate în nume colectiv, în comandită, societate pe acțiuni, societate cu răspundere limitată, cooperativă de producție, cooperativă de întreprinzător, întreprindere de arendă, întreprindere de stat și întreprindere municipală) poartă răspundere pentru obligațiile lor cu întreg patrimoniul de care dispun. Aceasta înseamnă că toate activele întreprinderii trebuie să acopere integral datoriile existente ale întreprinderii, **adică patrimoniu net negativ nu ar trebui să existe.**

Conform **art.40(1) al legii RM Nr. 1134-XIII din 2.04.1997, Privind societățile pe acțiuni**, capitalul social al societății determină valoarea minimă a activelor nete ale societății, care asigură interesele patrimoniale ale creditorilor și acționarilor.

Conform **art.39(5) al legii RM Nr.1134-XIII din 2.04.1997, Privind societățile pe acțiuni**, valoarea activelor nete ale societății pe acțiuni nu poate fi mai mică decât mărimea capitalului ei social.

Actualmente, există întreprinderi (cu excepția societăților pe acțiuni) care au patrimoniu net negativ. Existența patrimoniului net negativ poate aduce întreprinderea la faliment sau la stare de insolvabilitate.

Cauzele existenței patrimoniului net negativ pot fi cuantificate în urma analizei factoriale a patrimoniului net: existența pierderilor neacoperite, creșterea în dinamică, depășirea lor asupra mărimii capitalului social și altor elemente ale patrimoniului net. Practic, obținerea patrimoniului net negativ este cauzată de rezultatul financiar negativ al întreprinderii.

Pornind de la cele expuse mai sus, putem trage următoarele concluzii:

- În Republica Moldova, statul interzice numai societăților pe acțiuni să posede patrimoniu net negativ;
- În Republica Moldova numai societățile pe acțiuni sunt obligate a fi profitabile, aceasta este necesar pentru a respecta **art.39(5) a Legii RM Nr.1134-XIII din 2.04.1997 Privind societățile pe acțiuni**. Pierderile perioadei de gestiune obținute de întreprindere pot fi acoperite din contul profitului nerepartizat al anilor precedenți, rezervelor... Dacă întreprinderea va suporta pierderi pe parcursul câtorva perioade consecutive, dacă nu va avea cu ce să le acopere, nu va putea respecta cerințele art.39(5), deci, patrimoniu net va fi mai mic decât mărimea capitalului social și apare pericolul lichidării societății pe acțiuni respective.

Conform art.39(6), dacă, la expirarea celui de-al doilea an financiar sau a oricărui an financiar ulterior, valoarea activelor nete ale societății, potrivit bilanțului anual al societății, va fi mai mică decât mărimea capitalului social, adunarea generală anuală a acționarilor este obligată să ia o hotărâre:

- a) cu privire la reducerea capitalului social; și/sau
 - b) cu privire la majorarea valorii activelor nete prin efectuarea de către acționarii societății a unor aporturi suplimentare, în modul prevăzut de statutul societății; sau
 - c) cu privire la lichidarea societății.
- În Republica Moldova, celelalte tipuri de întreprinderi (cu excepția societăților pe acțiuni) pot obține pierderi pe parcursul mai multor perioade de gestiune, ca rezultat pot avea patrimoniu net negativ și nu există pericolul lichidării acestor întreprinderi. De ce statul este cointeresat de funcționarea profitabilă numai a societăților pe acțiuni și permite existența întreprinderilor ce generează pierderi

și care au patrimoniu net negativ? Care este scopul întreprinderii – de a obține pierderi? Cum poate exista o întreprindere privată neprofitabilă pe parcursul mai multor ani?

Dacă noi dorim să trăim într-o țară dezvoltată, să depășim criza economică existentă, trebuie să generăm profit sau cel puțin să nu suportăm pierderi. Considerăm că întreprinderea nu trebuie să funcționeze, dacă are patrimoniu net negativ și generează pierderi. Dacă, totuși, la expirarea anului financiar s-au constatat pierderi sau a obținut patrimoniu net negativ, întreprinderea trebuie obligată să acopere pierderile și să completeze patrimoniul net. În cazul când întreprinderea nu are cu ce să acopere pierderea obținută, considerăm că statul ar trebui să impună proprietarii să o lichideze, deoarece nu contribuie la dezvoltarea societății. Dacă proprietarii doresc să-și desfășoare activitatea în continuare, considerăm că ei ar trebuie să caute surse pentru acoperirea pierderilor și patrimoniului net negativ.

Reieșind din cele expuse mai sus, apar următoarele întrebări:

- Cu ce poate acoperi întreprinderea pierderile și patrimoniul net negativ?
- Cum urmează a fi reflectate aceste operațiuni în contabilitatea financiară?
- Care surse de acoperire sunt recunoscute în scopuri fiscale și care nu sunt recunoscute?

Considerăm că pierderile anului de gestiune curent pot fi acoperite din următoarele surse:

- profitul nerepartizat al anilor precedenți;
- rezervele existente obligatorii prevăzute de legislația în vigoare;
- rezervele existente prevăzute de documentele de constituire a întreprinderii;
- aporturile suplimentare ale proprietarilor.

Profitul nerepartizat al anilor precedenți poate fi utilizat pentru acoperirea pierderilor perioadei de gestiune în procesul reformării bilanțului contabil, prin întocmirea următoarei formule contabile:

DT 332 „Profitul nerepartizat a perioadelor precedente”

CT 333 „Pierderea perioadei de gestiune”

Actualmente, majoritatea întreprinderilor (cu excepția societăților pe acțiuni) nu au rezerve – ca element al patrimoniului net: legislația nu prevede crearea rezervelor obligatorii; documentele de constituire, de asemenea, pot să nu prevadă crearea rezervelor necesare pentru modificarea patrimoniului net. Deci, practic, numai societățile pe acțiuni pot utiliza rezervele existente obligatorii prevăzute de legislația în vigoare și cele prevăzute de documentele de constituire pentru acoperirea pierderilor anului de gestiune. Aceste operațiuni pot fi efectuate la finele reformării bilanțului contabil, prin întocmirea următoarei formule contabile:

DT 321 „Rezerve stabilite de legislație”

DT 322 „Rezerve prevăzute de statut”

DT 323 „Alte rezerve”

CT 333 „Pierderea perioadei de gestiune”

Planul de conturi actual prevede majorarea patrimoniului net (adică compensarea patrimoniului net negativ al anului de gestiune) prin aportul suplimentar al proprietarilor – adică majorarea capitalului statutar în urma majorării valorii nominale a acțiunilor. Aceste operațiuni pot fi efectuate, prin întocmirea următoarelor formule contabile:

1) DT 537 „Datorii față de fondatori și alți participanți”

CT 311 „Capital statutar”

2) DT 111, 121, 122, 123, 211, 212, 213, 217, 241, 242, 243

C 537 „Datorii față de fondatori și alți participanți”

Conform planului de conturi actual, aportul suplimentar al proprietarilor, care nu generează majorarea capitalului social, dar este destinat acoperirii pierderilor și patrimoniului net negativ, trebuie reflectat ca venituri din activitatea financiară, prin întocmirea următoarei

formule contabile:

DT 111, 121, 122, 123, 211, 212, 213, 217, 241, 242, 243

CT 622 „Venituri din activitatea financiară”

În practică, pot apărea situații în care proprietarii pot ceda datoria întreprinderii față de ei pentru compensarea pierderilor anului de gestiune și patrimoniului net negativ. În acest caz, urmează a fi întocmită formula contabilă neprevăzută de planul de conturi actual:

DT 532 „Datorii față de personal privind alte operații”

DT 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”

CT 622 „Venituri din activitatea financiară”

De exemplu: SA „SAGRIT” este o întreprindere ce funcționează de mai mulți ani. Din momentul deschiderii până în momentul actual, achiziționează terenuri agricole pentru desfășurarea unei activități agricole în viitor, adică până în prezent întreprinderea dată nu a desfășurat activitate de bază, deoarece între terenurile agricole aflate în proprietate există terenuri străine care urmează a fi achiziționate în viitorul apropiat. Cu toate că întreprinderea dată nu a activat, ea a avut o serie de cheltuieli inevitabile achitate în numerar în fiecare an de către proprietari, care au fost reflectate în contul 532 „Datorii față de personal privind alte operații” (impozitul funciar, taxele locale, serviciile registratorului, serviciile bancare pentru deservirea conturilor bancare etc.). Pentru a respecta art.39(5) și art.39(6) ale legii RM Nr.1134-XIII din 2.04.1997, Privind societățile pe acțiuni, proprietarii întreprinderii respective au decis să cedeze o parte din datoriile acumulate în creditul contului 532 pentru acoperirea pierderilor anului de gestiune. Astfel, datoriile apărute în urma constatării anumitor cheltuieli au fost declarate ca venituri. Oare, în esență, aceste sume sunt venituri pentru întreprindere în contabilitatea financiară? De ce întreprinderea în raportul de profit și pierderi este nevoită să declare veniturile, în realitate, nu le-a obținut? Considerăm că acoperirea pierderilor anului de gestiune curent în contabilitatea financiară ar trebui să fie efectuată la finele operațiunilor de reformare a bilanțului contabil fără declararea veniturilor, pe când în scopuri fiscale sumele respective trebuie reflectate ca venituri.

Bibliografie:

1. *Analiza rapoartelor financiare (manual) /:* Țîriulnicova N. , Paladi V. , Gavriliuc L. , Chirilov N. , Furtună D. – Ed. a II-a, revăzută – Chișinău, Asociația obștească „ACAP RM”, 2011;
2. *Analiza economico-financiară /:* Vâlceanu G. , Robu V. , Georgescu N. – Ed. a 2-, rev. –București, Editura Economică, 2005;
3. Țurcanu V., Prisacar T., Zaharcenco I., Bălănuță V. *Metodologia contabilității și analiza rapoartelor financiare.* – Chișinău: ACAP. – 2000.
4. Ișfănescu A. Ghid practic de analiză economico-financiară. București. Tribuna Economică, 1999;
5. Бернсайн Л. *Анализ финансовой отчетности.* – Москва: Финансы и статистика. – 1996.
6. Mărgulescu D., Niculescu M., Robu V. *Diagnostic economico-financiar. Concepte, metode și tehnici.* – București: Romcart. – 1994.

APLICAREA CORELAȚIEI „COST-VOLUM – PROFIT” (CVP) ȘI LUAREA DECIZIILOR MANAGERIALE ÎN AGENȚIILE DE TURISM

Lect. sup. Ludmila Țurcan, ASEM

The article states the need to use Cost-Volume-Profit (CVP) analysis in making management decisions. Managers need to estimate future revenues, costs, and profits to help them plan and monitor operations. They use cost-volume-profit (CVP) analysis to identify the levels of operating activity needed to avoid losses, achieve targeted profits, plan future operations, and monitor organizational performance. Managers also analyze operational risk as they choose an appropriate cost structure.

Din analiza succintă a metodelor de calculație a costurilor utilizate, cel mai frecvent, în agențiile de turism, se poate argumenta că principalul dezavantaj al aplicării lor este lipsa de operativitate și previziune. Acest lucru face ca informațiile în legătură cu desfășurarea procesului de acordare a serviciilor să nu ajungă la conducere în timpul oportun, pentru ca ea să adopte cele mai adecvate decizii, pe de o parte, iar pe de altă parte, să nu aibă perspectiva desfășurării viitoare a procesului de acordare a serviciilor.

Organizarea eficientă a activității economice impune perfecționarea metodelor de conducere a acesteia, ceea ce presupune și o reconsiderare a metodelor de contabilitate de gestiune și calculație a costurilor, care trebuie să devină capabile de a furniza informații corespunzătoare cerințelor conducerii eficiente a produselor, în condițiile economiei de piață. O conducere eficientă este de neconceput fără asigurarea unui sistem informațional corespunzător cerințelor produsului modern, care să dea posibilitatea adoptării unor decizii și măsuri operative, temeinic fundamentate și absolut oportune.

Scopul principal al perfecționării și diversificării metodelor de calculație a costurilor produsului turistic, în agențiile de turism, este de a le face mai operative și mai eficiente în furnizarea informațiilor necesare conducerii pentru luarea deciziilor.

Perfecționarea metodelor de calculație a costurilor produsului turistic în agențiile de turism, presupune, deci, adoptarea unor sisteme, metode și tehnici de bugetare, colectare și repartizare a consumurilor și de calculație a costurilor, care să asigure operativitate, simplitate, economicitate, prevedere etc., toate însoțite, în final, de creșterea calității rezultatelor obținute. Pe baza unei analize critice a situației existente, de la care se cere să fie păstrate elementele pozitive, trebuie să se promoveze metode noi, care să ofere informații utile conducerii întreprinderii pentru adoptarea deciziilor. În acest context, luarea deciziei cu privire la consumurile ce țin de formarea produsului turistic și costul acestuia, volumului și structurii de vânzare a produsului turistic, în ultima analiză, se răsfrânge asupra rezultatului financiar al entității.

O metodă simplă și foarte precisă de determinare a legăturii reciproce dintre aceste categorii constă în stabilirea punctului critic al rentabilității (pragului de rentabilitate), adică determinarea momentului în care veniturile încep să acopere complet cheltuielile agenției de turism. Metoda cost-volum-profit (CVP) examinează modul în care evoluează veniturile totale, consumurile totale și profitul din exploatare pe măsură ce intervin schimbări în nivelul produselor turistice formate, în prețul de vânzare, în consumurile variabile unitar și/sau în consumurile constante ale unui produs.

În literatura științifică, există și alte calificative pentru această procedură, și anume: „Metoda volumului critic de vânzări”, „metoda de stabilire a „punctului mort”, metoda punctului „profit nul”, „analiza operațională”, „metoda marginală”, metoda „cost – volum – profit” sau analiza CVP (*Cost – Volume – Profit*).

Esența metodei constă în aprecierea fiecărei situații concrete a volumului de produse turistice sau pachete turistice formate, care poate asigura o activitate rentabilă.

Studiul acestei metode a fost efectuat de mai mulți economiști. De exemplu, în opinia economistului american Kolin Druri, metoda CVP se bazează pe stabilirea corelației pe termen scurt între volumul produselor formate și încasărilor din vânzări, între consumuri și profit.

Economistul german Schmalenbach, la sfârșitul secolului al XIX-lea (în 1899), prin cercetarea comportamentului consumurilor în raport cu volumul producției și elaborarea a două feluri de calculație: o calculație simplă a consumurilor și o calculație a valorii de exploatare”. În opinia specialistului german, esența acesteia o reprezintă împărțirea costurilor fixe (sau consumuri constante) și proporționale, cu imputare asupra unității de produs doar a consumurilor variabile, nu și a celor constante.

Un alt economist rus susține că conceptul metodelului CVP constă în analiza interdependenței între venituri din vânzări și consumuri și stabilirea în baza rezultatelor unui volum de vânzări, care permite acoperirea consumurilor suportate în procesul de formare a produselor turistice. Acest volum de vânzări poartă denumirea de punct de echilibru, punct mort sau cifră de afaceri critică. El arată volumul sau valoarea produselor vândute, la care putem vorbi de rentabilitate, totalitatea consumurilor fiind acoperită de veniturile obținute din vânzări.

Analiza relației „cost – volum – profit” reprezintă o metodă dintre cele mai eficiente de planificare și prognoză a activității agențiilor de turism. Cu ajutorul ei, managerii pot stabili corect proporțiile optime dintre costurile variabile și cele constante, prețul și volumul vânzărilor, diminuă riscul afacerii. Contabilii, auditorii, experții și consultanții, utilizând această metodă, pot estima mai corect rezultatele financiare și-și vor argumenta mai bine recomandările cu privire la îmbunătățirea activității firmei.

În literatura de specialitate, se întâlnesc mai multe metode de determinare a pragului de rentabilitate: modelul economic, modelul contabil, metoda matematică și modelul grafic.

Pentru a efectua analiza rentabilității după metoda CVP, vom prezenta metoda matematică de determinare a pragului de rentabilitate.

Exemplul 1: Prețul unui produs (bilet) turistic de 7 zile în Turcia a fost de 12000 lei. Costul biletului a inclus cazarea unei persoane într-o cameră de hotel pentru două locuri, pensiunea completă, biletul de avion, asigurarea medicală, precum și programul cultural și de agrement. Costurile variabile per 1 persoană (cazarea și masa) au constituit 8631,05 lei (sau 1233 lei/zi) = (1233 lei x 7 zile). Costurile constante, pentru întreaga perioadă, au însumat 150000 lei. Venitul marginal (diferența dintre prețul produsului și costurile variabile) a fost de 3368,95 lei (12000 lei – 8631,05 lei).

Managerii agențiilor de turism trebuie să știe ce volum de produse vândute poate asigura acoperirea tuturor cheltuielilor firmei.

În acest scop, rata costurilor constante se va împărți la venitul marginal și se va calcula punctul critic al rentabilității (pragul rentabilității) după formula:

$$VN = C_{const} : VM,$$

unde: VN exprimă volum de vânzări în indicatori naturali;

C_{const} – costurile constante;

VM – venitul marginal.

Punctul critic al rentabilității (punctul mort) constituie 44 de unități (150000 lei : 3368,95 lei). Punctul mort indică faptul că fiecare produs vândut peste cele 44 de unități produse va aduce un profit de 3368,95 lei.

Pentru a calcula punctul critic al rentabilității în expresie bănească, trebuie înmulțit volumul de vânzări la prețul unui produs turistic după formula:

$$PR = VB \times P,$$

unde: PR indică punctul rentabilității;

VB – volumul de vânzări în expresie bănească;

P – prețul unui produs turistic.

Conducerea agenției de turism „TT” SRL și-a planificat să capete un profit de minimum 300000 lei. S-a calculat volumul de produse turistice necesar, pentru a obține profitul planificat, după formula:

$$VN = (C_{const} + P) : VM,$$

unde: P reprezintă profitul planificat.

În asemenea caz,

$$VN = (150000 \text{ lei} + 300000 \text{ lei}) : 3368,95 \text{ lei} = 134 \text{ unit.}$$

Astfel, managerii știau că, dacă nu vor fi vândute 134 de unități de produse turistice, firma nu-și va acoperi cheltuielile.

În perioada de gestiune, agenția turistică „TT” SRL a vândut 194 de produse, adică cu 150 de unități mai mult decât fusese necesar pentru a atinge punctul critic al rentabilității (punctul mort) (194 unit. – 44 unit. = 150 unit.). Prin urmare, agenția turistică dispunea de o rezervă de durabilitate echivalentă cu 150 de produse turistice, sau 180000 lei (12000 lei x 150 unit.). Rezerva de durabilitate, la o vânzare de 194 de produse, constituia în procente:

$$(194 - 44) : 194 \times 100 = 77,3\%$$

Rezerva de durabilitate ne indică cu câte procente poate scădea volumul de vânzări față de cel obținut, înainte ca activitatea agenției să înceteze a mai fi profitabilă.

Activitatea firmelor turistice, în afară de agențiile turistice, include activitatea operatorilor de turism. Într-o atare situație, poate apărea întrebarea: face, oare, să-ți extinzi propriile spații pentru cazarea turiștilor, sau e mai rezonabil să utilizezi spații închiriate?

Exemplul 2: Agenția de turism SA „MT”, pentru a caza în hotel un contingent suplimentar de turiști, ar avea nevoie anual de 1900 de paturi-zile. Dacă și-ar lărgi propriile spații, ar trebui să suporte costuri constante suplimentare în sumă de 193757 lei, iar costurile convențional-variabile pentru un pat-zi ar constitui 310 lei. În cazul cazării turiștilor în spații închiriate, cheltuielile s-ar ridica la 350 lei pat/zi. E necesar să se calculeze ce-i mai convenabil, într-o asemenea situație – să-și extindă propriile spații sau să facă uz de spații închiriate?

Să exprimăm costul cazării contingentului suplimentar în spațiile închiriate (C) în preț și număr de paturi/zile:

$$C = P \times Q$$

unde P indică prețul unui pat/zi închiriat;

Q – numărul de paturi/zile.

Prețul de cost al utilizării proprii suprafețe (PC) este exprimat, prin costuri constante și costuri variabile, astfel:

$$PC = CC + CV_{unit} \times Q$$

Să înscriem datele inițiale:

$$350 Q = 193757 + 310 PZ$$

$$40 Q = 193757$$

$$Q = 4843 \text{ pat/zile}$$

Rezultatele calculelor demonstrează că, dacă într-un an vor fi vândute peste 4843 de paturi/zile, este mai rentabilă, din punct de vedere economic, extinderea propriilor spații, iar dacă cererea este mai mică, e mai convenabilă închirierea lor.

Deoarece necesitatea anuală a AT „MT” SA (de 1900 de paturi/zile) este mai mică decât numărul lor critic, i s-a recomandat operatorului agenției să închirieze spații, nu să le extindă pe cele proprii.

Cercetarea efectuată de noi a demonstrat că creșterea volumului de vânzări ar fi fost posibilă, dacă, pe de o parte, s-ar fi majorat prețul la produsele vândute sau dacă ar fi sporit volumul produselor turistice, iar pe de altă parte, se poate obține profit aplicând ambii factori – și majorarea prețului și creșterea volumului de produse vândute. Într-o asemenea situație, este mai dificil să calculezi cu exactitate contribuția fiecărui factor, iar în cazul schimbării mai multor factori (modificarea costurilor variabile etc.), aceasta aproape că-i imposibil.

Trebuie menționat că, la baza analizei „cost – volum – profit”, se află anumite supoziții, care pot influența în mod esențial rezultatele cercetării.

Dacă se schimbă condițiile funcționării agenției turistice, se schimbă și comportarea costurilor, ce depind de interacțiunea mai multor factori, inclusiv: volumul vânzărilor de produse turistice, prețurile de achiziție, modificarea legislației.

Aplicarea analizei relației „cost – volum – profit” va da rezultatul optim în cazul unei pătrunderi mai adânci a sensului raportului reciproc dintre factorii care exercită influență asupra profitului și, în special, asupra costurilor.

Bibliografie:

1. Друри К.: *Управленческий и производственный учет*. – М: Юнити-Дана, 2007.
2. Oprea Călin, Cârstea Gheorghe: *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Ed. Atlas Press, 2003.
3. Соколов Я: *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней*. – М.: ЮНИТИ.

EVALUAREA PERFORMANTELOR PROFESIONALE ALE ANGAJAȚILOR – O PROBLEMĂ DELICATĂ ÎN CADRUL UNEI ORGANIZAȚII

Lect. univ. drd. Lilia Dumbrăveanu, Universitatea de Stat „Alec Russo” din Bălți

Le but de la recherche comprend l'évaluation de la performance qui est une question sensible dans la organization d'entreprise. Le but de l'évaluation est d'aider dans les decisions, qui affectent le personnel, decisions qui doivent avoir un fondement juste et objective. La nécessité de cette activité est dictée de plusieurs activités. Pratique, l'évaluation devient un instrument de contrôle à travers laquelle sont dirigés les ressources humaines et les organisations pour realiséé les objectifs stratégiques. Pour mieux apprécier la mesure dans laquelle une personne assume les responsabilités places, est essentiel de connaître la méthodologie d'application du modèle de l'évaluation. Le système d'évaluation assure le lien entre les récompenses que l'employé espère de la recevoir et la productivité que la réalise.

Cuvântul performanță este de origine latină, dar semnificația sa vine din limba engleză. În latină, cuvântul „performare” însemna – a finaliza o activitate propusă. „To perform” presupune a realiza ceva care cere abilitate sau anumite aptitudini. Nu există performanță independentă de obiectivele propuse. Este performant acela care își atinge obiectivele.

Performanța în întreprindere reprezintă ceea ce contribuie la ameliorarea cuplului cost-valoare, și nu doar ceea ce contribuie la diminuarea costului sau la creșterea valorii.

Înființarea unei întreprinderi, indiferent de mărimea, tipul de proprietate și forma de organizare, este legată de determinarea resurselor necesare lansării afacerii și de constituirea capitalului acesteia.

O sursă importantă în derularea unei activități de afaceri, după cum se cunoaște, o reprezintă și resursele umane (personalul angajat, colaboratorii etc.).

Evaluarea performanțelor profesionale ale acestora constituie o problemă delicată în organizarea întreprinderii. Dacă este vorba de formare, salarizare sau promovare, toate aceste operații au loc numai în urma unei evaluări. Scopul evaluării este să ajute la luarea deciziilor care afectează indivizii, decizii care trebuie să aibă un fundament obiectiv și corect. Necesitatea acestei activități este dictată de: exprimarea și dimensionarea obiectivelor, stabilirea abaterilor față de obiectivele stabilite și efectuarea corecțiilor necesare, determinarea direcțiilor și modalităților de perfecționare a personalului, micșorarea riscurilor provocate de menținerea și promovarea unor persoane incompetente, o mai bună repartizare a salariaților pe posturile de muncă, o salarizare echitabilă, o creștere a capacității concurențiale a organizației etc.

Toate acestea sunt funcții explicite ale evaluării performanțelor, dar există de asemenea, și motive implicite. Evaluarea este o activitate prin care are loc motivarea angajaților, menține contactele personale, recunoaște munca de calitate și promovează o anumită imagine asupra

evaluatului. Cunoașterea performanțelor realizate înseamnă o înțelegere reală a modului în care sunt îndeplinite sarcinile, a randamentului dat la locul de muncă. Cunoașterea performanțelor oferă celui evaluat încredere în propriile forțe, constituind și un factor mobilizator, generator al unei atitudini pozitive față de muncă.

Când vorbim despre performanțe, de obicei, ne gândim la efectul unei acțiuni ce depășește nivelul comun și tinde spre limite înalte, care se pot constitui chiar în recorduri. Obținerea de performanțe constituie mobilul existenței organizațiilor și motivul întregii activități a resurselor umane, deoarece indică nivelul la care se ridică realizările individuale sau colective într-un domeniu specific.

Performanța este, în același timp, un rezultat al funcționării organizației. Evaluarea acesteia constituie o parte importantă a funcției manageriale de control, oferind posibilitatea comparării rezultatelor obținute cu standardele impuse. Esențial este ca evaluarea să surprindă atât aspectele cantitative (măsura în care s-au realizat sarcinile), cât și cele calitative (ce pun în evidență dificultatea sarcinilor rezolvate, modalitatea de rezolvare etc.).

În spațiul organizațional, resursele umane sunt confruntate cu cei doi poli ai performanței: succesul și eșecul profesional. Eșecul profesional apare atunci când rezultatele muncii obținute de o persoană sunt insuficiente în raport cu normele organizației. Apariția acestuia poate fi pusă pe seama unor combinații diverse care pot apărea între variabilele individuale, ce caracterizează persoana și variabilele situaționale referitoare la mediul de muncă. Sintetic, aceste variabile sunt prezentate în tabelul 1.1 (H. D. Pitariu, 1994).

Tabelul 1.1

Variabile individuale	Variabile situaționale
Aptitudini	Metodele de muncă
Sisteme de valori	Echipamentul de muncă
Calități fizice	Amenajarea locului de muncă
Interese și motivații	Mediul fizic al muncii
Vârsta și sexul	Politica întreprinderii
Pregătirea profesională	Sistemul de pregătire profesională
Experiența	Sistemul de salarizare
Orizontul cultural	Mediul social al muncii

Evaluarea performanțelor poate fi înțeleasă ca o activitate complexă ce cuprinde un ansamblu de procese prin intermediul cărora se emit judecăți de valoare asupra componentelor unui sistem supus evaluării. Astfel, pot fi evaluate performanțele generale ale organizației, performanțele unei subdiviziuni organizatorice sau performanțele resurselor umane.

Practic, evaluarea devine un instrument de control prin care sunt direcționate resursele umane și organizațiile în vederea îndeplinirii obiectivelor strategice. În general, conceptul de evaluare presupune și alte elemente suplimentare (R. Mathis, Y. Jakson, 1991):

- este o operațiune periodică scrisă; evaluarea se repetă la anumite intervale de timp. Fiind sub formă scrisă, ea constituie un tip de angajament atât pentru evaluator, cât și pentru cel evaluat;
- este un bilanț al muncii depuse, evaluarea realizându-se prin raportare la obiectivele stabilite de șeful ierarhic;
- permite o evaluare a șanselor viitoare;
- presupune discuții cu personalul;
- evaluarea oferă prilejul unui schimb de opinii între evaluator și evaluat, ambii având posibilitatea de a se exprima liber asupra principalelor repere cuprinse în formularul de evaluare.

Periodic, se procedează la evaluarea tuturor variabilelor menționate, deoarece această activitate oferă informații pentru:

- elaborarea deciziilor de promovare, transfer sau eliberare din muncă a personalului;
- cunoașterea de către membrii organizației a modului în care li se percep forțele și slăbiciunile de către conducerea organizației;
- stabilirea contribuției individuale și a grupului la realizarea scopurilor organizației;
- elaborarea deciziilor de recompensare a activității depuse;
- stabilirea criteriilor de evaluare a deciziilor de selecție și de plasare a personalului;
- depistarea nevoilor de instruire și perfecționare la nivelul indivizilor și a grupurilor din cadrul organizației;
- elaborarea criteriilor de apreciere a eficienței și succesului deciziilor de perfecționare profesională și dezvoltare a personalului;
- elaborarea planificării resurselor umane. (D. Catana, 1998)

În general, evaluarea performanțelor respectă principiul ierarhiei, în sensul că performanța individului va fi măsurată de către superiorul său direct, performanțele unei subdiviziuni de către nivelul ierarhic următor, iar performanța organizației de către managementul de vârf.

Responsabilii în domeniul evaluării pot să fie diferiți. Managerul poate evalua subalternii, subordonatul poate evalua managerul, evaluarea se poate realiza de către colegi, de către un evaluator extern și, nu în ultimul rând, poate fi practică autoevaluarea.

Indiferent de nivelul ierarhic care efectuează evaluarea, menționăm câteva cerințe esențiale care trebuie respectate în vederea asigurării unei evaluări riguroase:

- personalul care face evaluarea trebuie să fie temeinic instruit, să posede capacitatea de a interpreta cu atenție și finețe performanțele salariaților și de a propune măsurile constructive care se impun;
- criteriile de evaluare trebuie diferențiate în funcție de natura postului deținut, de potențialul organizației și de obiectivele sale;
- pentru personalul care ocupă posturi identice sau efectuează activități similare se vor utiliza aceleași criterii și modalități de evaluare;
- evaluarea se va efectua pe o perioadă suficient de lungă pentru a fi edificatoare;
- vor fi utilizate numai informații certe, verificabile, pentru a elimina orice suspiciuni care pot apărea în cazul evaluării pe baza unor informații îndoielnice, nesigure;
- întotdeauna, evaluarea se va încheia cu prezentarea rezultatelor persoanei în cauză, comunicarea fiind însoțită și de recomandările necesare pentru îmbunătățirea performanțelor.

Evaluatorul, tehnicile de evaluare și persoana evaluată, principalele elemente ale sistemului de evaluare, ridică importante probleme în activitatea de apreciere.

Evaluatorul ocupă un loc central, deoarece anumite particularități ale acestuia se pot constitui în surse care afectează procesul de evaluare. Sexul, vârsta, nivelul educațional au constituit obiectul a numeroase studii care au pus în evidență influența potențială pe care o au asupra aprecierii performanțelor. Așa cum arată Horia D. Pitariu, un individ care posedă capacitatea de a percepe comportamentul într-o manieră multidimensională este capabil de o activitate mai diferențiată de emitere a unor judecăți de valoare.

De asemenea, evaluatorii cu o experiență profesională mai ridicată sunt mai fideli decât în cazul lipsei de experiență, lucru dictat de o logică simplă: o experiență mai mare înseamnă o cunoaștere mai apropiată a cerințelor profesionale ale unui loc de muncă, dar și a celui care îl ocupă. Întotdeauna, se pretinde ca evaluatorul să cunoască foarte bine persoana evaluată și exigențele muncii pe care aceasta o desfășoară. De altfel, evaluarea are ca punct determinant cerințele locului de muncă, aprecierea făcându-se în raport cu profilul indicat de post.

Evaluatul desfășoară în fața evaluatorului un evantai de date demografice, psihologice și profesionale. În acest caz, vârsta, sexul, nivelul educațional vor fi luate în considerare, deși factorii profesionali se vor afla în centrul atenției, fiind variabilele asupra cărora se execută evaluarea. În general, s-a constatat că sunt mult mai corect apreciate comportamentele de muncă favorabile (bunii profesioniști) decât cele nefavorabile (persoanele cu performanțe îndoielnice).

Observațiile efectuate de specialiști arată că angajații performanți sunt notați cu note mai mari în grupele de muncă cu o proporție mare de muncitori neperformanți. Invers se petrec lucrurile cu angajații neperformanți aflați în grupe de muncă cu o proporție mare de muncitori performanți, cei neperformanți fiind notați mult mai slab. Am menționat aceste observații asupra părților implicate, pentru a sublinia faptul că activitatea de evaluare trebuie să se desfășoare cu mare prudență și cu mult simț de răspundere.

O altă chestiune ce ridică probleme în evaluare se referă la frecvența aprecierilor. Multe sisteme de evaluare sunt construite în jurul unei evaluări anuale. Excepție fac acele persoane proaspăt numite sau promovate pe un post, cazuri în care evaluarea va avea loc la intervale mai scurte, în timpul unei perioade de probă, pentru a împiedica înmulțirea problemelor. Deși este preferabilă lipsa unui sistem de evaluare, aprecierea anuală oferă două mari dezavantaje: angajații își intensifică efortul de a obține performanțe înainte de momentul efectuării evaluărilor, iar evaluarea se poate transforma într-un ritual, al cărui obiectiv se va pierde în timp.

Valabilitatea unui sistem de evaluare este redusă mai ales atunci când se constată erori cum ar fi: stereotipia, efectul difuziei, prima impresie, strictetea sau indulgența evaluatorului, prejudecăți sau preferințe personale. Oricum, în practică problemele care apar pe parcursul evaluării sunt diverse, deoarece:

- a) vor exista întotdeauna elemente subiective, oricât am încerca să le reducem;
- b) evaluarea necesită mult timp atunci când este efectuată într-o manieră adecvată;
- c) evenimentele recente sunt mai ușor de amintit decât cele din trecutul îndepărtat, ceea ce poate eclipsa performanța anterioară;
- d) în ierarhizări, există tendința de a se efectua notări centrale și nu la extreme;
- e) managerii s-ar putea concentra disproporționat pe punctele slabe;
- f) exprimările folosite în comunicarea rezultatelor pot lăsa loc de interpretări;
- g) rezultatele evaluărilor pot fi distorsionate din considerente diverse – pentru a menține coeziunea echipei, pentru a justifica unele decizii salariale, pentru a păstra personalul-cheie, pentru a scăpa de cel nedorit etc.

O practică des întâlnită în ultimii ani în organizații a fost evaluarea performanțelor în scopul disponibilizării de personal, practica ce a transformat activitatea de apreciere într-un instrument de amenințare a siguranței angajatului. Un asemenea sistem de evaluare are toate șansele să dea greș, deoarece constituie o evaluare momentană, irelevanța de cele mai multe ori, folosită în detrimentul dezvoltării resurselor umane. Așadar, există multe lucruri de îndreptat pentru ca evaluarea să nu se transforme într-o activitate arbitrară, desfășurată în funcție de interese obscure.

Odată ce am stabilit că evaluarea performanțelor este deosebit de necesară, următorul pas îl constituie modul concret în care se va realiza aprecierea. Putem copia practicile întâlnite în alte organizații sau putem concepe acele tehnici de evaluare care sunt cele mai potrivite în funcție de următoarele condiții: caracteristicile specifice organizației și domeniului ei de activitate, caracteristicile persoanei evaluate, dimensiunile relevante ale performanței și scopurile specifice urmărite la nivel individual, departamental și organizațional.

Tehnicile de evaluare practicate cu succes sunt: fișa de apreciere, scala grafică de evaluare, sistemul de comparare, tehnica incidentelor critice, scala comportamentului așteptat, scala comportamentului observat și centrul de evaluare.

Pentru a aprecia cât mai bine gradul în care un salariat își îndeplinește responsabilitățile ce îi revin, este vitală cunoașterea metodologiei de aplicare a procedurii de evaluare.

La evaluarea performanțelor se folosește o serie de metode, cum ar fi metodele de clasificare pe categorii, metodele comparative, testele de personalitate, metodele descriptive sau metodele bazate pe comportament.

În încheiere, se poate constata că evaluarea performanțelor profesionale individuale constituie un element motivator incontestabil referitor la activitatea profesională a oricărui salariat, indiferent de locul de muncă pe care-l ocupă. Sistemul de evaluare asigură legătura dintre recompense pe care un salariat speră să le primească și productivitatea pe care o realizează.

Bibliografie:

1. Cojocaru, Svetlana, *Managementul resurselor umane*, Secția Editare a Academiei de Administrație Publică pe lângă Guvernul Republicii Moldova, 1998;
2. Catana, D., *Management general*, Editura „Dimitrie Cantemir”, Tg.-Mureș, 1998;
3. Pitariu, H. D., *Managementul resurselor umane. Evaluarea performanțelor profesionale*, Editura All, București, 1994;
4. Mathis, R., Jakson, Y., *Personnel/Human Resource Management*, West Publishing Comp., New York, 1991.

ASPECTE CONTABILE PRIVIND FORMAREA ȘI CALCULAREA COSTULUI PRODUSELOR ÎN SECȚIILE DE INCUBARE A OUĂLOR

Lect. sup. Tatiana Țapu, UASM

The information concerning the costs must provide with complex data being necessary for multilateral knowledge of the economical process, of the reality by organizing of rational evidence in order to grand the managerial decisions for all organizing steps. In this aspect the costs calculation constitutes the principal measuring instrument of the production process, the classification of the constituent elements of the cost and the determination of the plenitude and exactitude of the accounting of those ones allows to reduce the consumptions that the agricultural production vices, resulted from the transformation of biological actives.

Contabilitatea curentă a consumurilor în avicultură, la fel ca și în alte subramuri ale sectorului agrar, se încheie la sfârșitul anului cu calcularea costului efectiv de producție. Acesta reprezintă expresia bănească a tuturor consumurilor de muncă vie și materializată, ocazionate de producerea unei unități de produs (lucrări, serviciu).

Calculația costului reprezintă ansamblul de operațiuni matematice aplicate pentru determinarea costului unitar al unui produs sau serviciu. Pentru determinarea costului de producție se folosesc mai multe metode: prin calcul direct; cu ajutorul coeficienților; prin repartizarea consumurilor pe diferite tipuri de produse proporțional cu expresia cantitativă a criteriului comun pentru toate aceste bunuri; cu ajutorul indicilor stabiliți prin calcule ș. a. Decizia privind modul de organizare a calculației costului și adoptarea unei sau altei metode de calculație presupune o analiză a principalilor factori care și determină organizarea acesteia.

În acord cu prevederile § 23 alin. 2 din S.N.C. 6 „**Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole**”, metodele de determinare a costului ... unei unități de active biologice suplimentare, a modificărilor cantitative ale acestora (sporului masei vii sau majorării valorii de întreținere) și al produselor animaliere variază în funcție de particularitățile subramurii, direcțiile acesteia și alți factori. Conform § 65 din același standard costul efectiv al produselor agricole (serviciilor) și activelor biologice suplimentare se determină o dată la finele anului, conform nomenclatorului de articole stabilit [1, p. 50-53].

Totodată, la luarea deciziei cu privire la aplicarea unei sau altei metode de calculație în cadrul unei întreprinderi (inclusiv și din sfera avicolă) se implică o serie de factori: profilul și proporțiile entității economice; structura organizatorică; complexitatea produselor fabricate; gradul de concentrare, profilare, specializarea; specificul procesului tehnologic și modul de organizare a producției; nivelul de mecanizare și automatizare a proceselor de producție; periodicitatea și momentul efectuării calculațiilor; modul de formare, grupare și evaluare a costurilor [2, p. 61]; caracterul procesului de producție (continuu sau sezonier).

În pofida importanței evidente a acestui indicator S.N.C. 6, niciun alt act normativ din domeniul contabilității, actualmente, nu dezvăluie metode concrete de calculație a costului produselor agricole în funcție de tip. În mare măsură, aceasta se explică prin divergența scopurilor urmărite, precum și prin diversitatea și complexitatea metodelor de calculație a acestei categorii, care cu succes egal este folosită în contabilitate, planificare, analiză etc. Ca urmare, selectarea metodei de calculație, succesiunea și corectitudinea efectuării calculelor rămâne la discreția contabililor practicieni și variază în funcție de calificarea și experiența acestora în domeniu. În acest context, menționăm că corectitudinea calculării costului influențează, în mod direct, gradul de precizie al venitului impozabil. Aceasta se explică prin faptul că costul este expresia monetară a consumurilor de resurse și este componentă inalienabilă a costului vânzărilor. Erorile admise la calcularea costului, dat fiind utilizarea diferitelor metode de calculație care nu reliefează cu certitudine particularitățile tehnologice de producție, conduc la denaturarea rezultatului financiar al întreprinderii prin:

- majorarea sau micșorarea valorii stocurilor;
- majorarea sau micșorarea costului vânzărilor atât în anul de referință, cât și în perioadele ulterioare.

Modul de organizare a contabilității de gestiune, iar în cadrul acesteia a evidenței consumurilor și calculației costului produselor în avicultură, în mare măsură depinde de particularitățile tehnologice de întreținere a păsărilor. Analiza ansamblului tehnologiilor de creștere a păsărilor de diferite specii, în cadrul întreprinderilor autohtone cu divers grad de specializare a permis conturarea unui lanț unic de mișcare a efectivului de păsări în cadrul formațiunilor cu ciclu tehnologic de producție închis (înglobează toate etapele procesului tehnologic în avicultură), caracteristic tuturor speciilor de păsări întreținute în condiții intensive (figura 1).

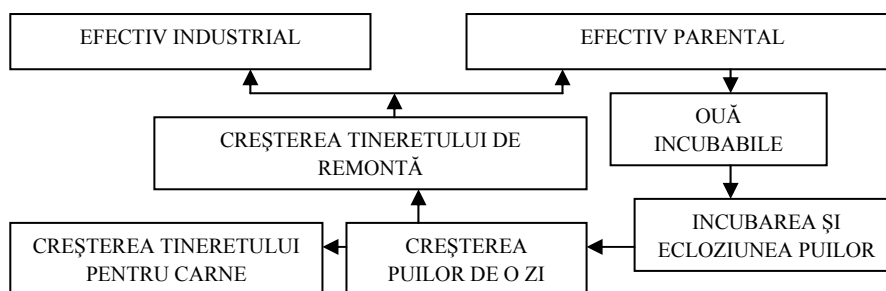


Figura 1. Mișcarea efectivului de păsări, întreținute în condiții intensive, în cadrul formațiunilor avicole cu ciclu tehnologic de producție închis

În cadrul subdiviziunilor activităților de bază pot fi delimitate grupe intercorelate care formează centrele de responsabilitate: secția de incubare, întreținerea și creșterea tineretului/creșterea și îngrășarea puiilor de rase grele, întreținerea efectivului industrial al găinilor ouătoare/întreținerea efectivului parental.

Totodată, pentru asigurarea activității centrelor de responsabilitate de bază și în funcție de înzestrarea cu tehnică în cadrul formațiunilor din sfera avicolă cu bază industrială de producție, pot fi dezvoltate centre de responsabilitate cu menire auxiliară. La acestea se referă secția de preparare a nutrețurilor, secția de sacrificare (abator), secția de refrigerare, secția de

tranzare a carcaselor, secția de prelucrare a produselor din sacrificare, secția de preparare a prafului de ouă și a melanjului, depozitul-frigider, secția de depozitare a gunoiului de pasăre, secția de prelucrare a deșeurilor rezultate din sacrificare.

În contextul celor menționate, ne-am propus ca scop al prezentei lucrări elucidarea modului de calculare a costului de producție în secțiile de incubare a ouălor, ținând cont de aspectele tehnologice de producție în această ramură.

Cercetările în domeniu au fost efectuate în baza generalizării problemelor, dificultăților și incertitudinilor condiționate de înregistrarea primară a operațiunilor economice ocazionate de procesele tehnologice de producție în cadrul unor entități din sfera avicolă cu bază industrială de producție din Republica Moldova. În procesul cercetărilor, s-a acordat prioritate metodei studiului monografic de descriere a obiectelor contabile cu aplicarea elementelor de comparație, inducție și deducție.

Primul, în lanțul centrelor de responsabilitate, este „*Secția de incubare*” în cadrul căruia parcurg un șir de etape tehnologice specifice care au și conturat o serie de aspecte în formarea și calcularea costului produselor înregistrate.

În acord cu prevederile S.N.C. 6, consumurile aferente întreținerii efectivului parental și industrial al păsărilor mature se raportează la costul produselor obținute și anume a ouălor. Astfel, consumurile aferente întreținerii efectivului de cocoși și găini de prăsilă, producția cărora este destinată în scopuri de reproducție, formează costul acestora cu diminuarea prealabilă a valorii produselor secundare. Calcularea costului unui ou de prăsilă este prezentată în exemplul 1.

Exemplul 1. *Suma totală a consumurilor pentru întreținerea efectivului parental de cocoși și găini 83205 lei. Pe parcursul anului, s-au înregistrat la intrări 83450 de ouă de prăsilă destinate incubării în secția de incubare proprie și 18 tone de gunoi de pasăre depozitate în locurile prestabilite. Consumurile nominale calculate la începutul anului, la capitolul: evacuarea, stocarea și păstrarea gunoiului de pasăre, sunt egale cu 450 lei pentru o tonă.*

Costul efectiv se determină în următoarea succesiune:

1. Se determină mărimea consumurilor aferente gunoiului de pasăre, pornind de la consumurile nominale aferente unei tone calculate la începutul anului de referință:
 $450 \times 18 = 8100$ lei.
2. Din suma totală a consumurilor se exclude valoarea produselor secundare:
 $83205 - 8100 = 75105$ lei.
3. Se calculează costul 1 ou de prăsilă:
 $75105 : 83450 = 0,90$ lei.

În funcție de succesiunea derulării proceselor de incubare, survin trei etape specifice de analiză, în cadrul cărora, în opinia noastră, poate fi organizată documentarea primară:

I. Presortarea ouălor destinate plasării în incubator. La această etapă, din lotul ouălor înaintate incubării, sunt selectate ouăle care nu corespund cerințelor după mărime (sunt mai mari sau mai mici), murdare, fisurate etc. Aceste ouă se numesc necondiționate.

II. Monitorizarea ouălor în timpul incubării – mirajul. Această procedură este obligatorie pentru supravegherea biologică a derulării proceselor de incubare la orice secție de incubare. Ea constă în examinarea oului pus la incubație cu ajutorul ovoscopului. Mirajul se efectuează de două ori:

- la primul miraj – se exclud ouăle negerminate (limpezi), cu cercuri de sânge, fisurate etc.;
- la al doilea miraj – se exclud ouăle cu embrion mort, diform, înghețat etc.

III. Verificarea și sortarea puilor eclozionați. La această etapă, are loc contorul calității și gradului de viabilitate a activelor biologice suplimentare obținute (puilor și bobocilor) după aspectul exterior, viabilitatea și starea lor fizică. După sortare, se execută sexarea (dacă este cazul) și vaccinarea puilor.

Analiza practicii întreprinderilor avicole autohtone de înregistrare a ouălor excluse din incubator a conturat următoarele lacune:

- 1) acestea nu se documentează, deoarece persistă o opinie că valoarea lor este nesemnificativă și nu influențează semnificativ consumurile aferente tehnicilor de incubare;
- 2) valoarea acestora nu se diminuează din consumurile ocazionate de procesele de incubare.

Datele ce vizează procesele incubării, începând cu sortarea ouălor și terminând cu înregistrarea puilor de o zi, sunt sistematizate într-o dare de seamă în formă liberă, la completarea căreia se omit o serie de indicatori ce desemnează calitatea proceselor de incubare: câte ouă au fost excluse din incubator în procesele incubării; câți puișori mediocri și diformi s-au obținut; ponderea ecloziunii etc.

Aspectele enumerate influențează incontestabil mărimea consumurilor de producție, iar prin aspectul acestora și a costului produselor înregistrate.

Consumurile ocazionate în secțiile de incubare includ:

1. Valoarea ouălor plasate în incubator;
2. Consumurile ocazionate de procesele de incubare a ouălor (retribuirea muncii, contribuțiile și primele respective, valoarea energiei electrice etc.).

Ouăle plasate în incubator se evaluează în modul următor: procurate de la terți – la valoarea de procurare cu includerea consumurilor de transport și aprovizionare, de producție proprie – la costul planificat cu raportarea abaterilor de calculație la finele anului de gestiune.

În secțiile de incubare a ouălor, se calculează costul 1 pui de 24 de ore (acesta se numește, de asemenea, pui în vârstă de o zi). Calcularea costului 1 pui în vârstă de o zi este prezentată în exemplul 2.

Exemplul 2. *Suma totală a consumurilor curente pentru incubarea ouălor de găină a constituit 1921900 lei fără valoarea ouălor plasate în incubator. Pentru plasarea în incubator, au fost transmise 82450 de ouă de prăsilă evaluate la cost efectiv. La presortare în secția de incubare, din lotul ouălor s-au selectat 9850 de ouă nefecundate care au fost remise la depozit pentru comercializare în calitate de ouă de masă. Ouăle condiționate, evaluate la cost efectiv, au fost plasate în incubator. Valoarea producție în curs de execuție a constituit la începutul anului – 264000 lei. La finele anului, pe data de 13 decembrie, în incubator au fost plasate 3200 de ouă. Costul efectiv al unui ou este egal cu 0,90 lei. Pe parcursul anului, s-au înregistrat la intrări 398260 de puișori viabili în vârstă de o zi. În procesul incubării în urma efectuării mirajului periodic din incubator, au fost excluse 500 de ouă limpezi și cu cercuri de sânge în valoarea de 450 lei. Produsele secundare utilizate pe teren sau comercializate au fost evaluate la 1320 lei, pornind de la prețurile medii de realizare. În conformitate cu datele registrului tehnologic de evidență operativă s-au înregistrat 598670 de zile-ou de incubare.*

Calculul costului produselor secției de incubare se efectuează în următoarea ordine:

1. Din suma totală a consumurilor se scade valoarea produselor secundare:
 $1921900 - 450 - 1320 = 1920130$ lei.
2. Se determină costul efectiv total al ouălor plasate în incubator după presortare:
 $(82450 - 9850) \times 0,90 = 65340$ lei.
3. Se determină suma totală a consumurilor cu includerea costului efectiv al ouălor plasate în incubator:
 $1920130 + 65340 = 1985470$ lei.
4. Se determină costul unei zile-ou de incubare:
 $1985470 : 598670 = 3,3164681$ lei.
5. Se determină valoarea producție în curs de execuție la finele anului de gestiune:
 - a) se determină numărul zilelor-ou de incubare aferente ouălor plasate în incubator la data de 13 decembrie:

- 19 zile \times 3200 ouă = 60800 zile-ou de incubare;
- b) se determină valoarea zilelor-ou de incubare:
 $60800 \times 3,3164681 = 201641,26$ lei;
- c) se determină costul efectiv total al ouălor plasate în incubator la data de 13 decembrie:
 3200 ouă \times $0,90$ lei = 2880 lei;
- d) se determină valoarea producție în curs de execuție la finele anului de gestiune:
 $201641,26 + 2880 = 204521,26$ lei.
6. Se determină suma consumurilor de producție aferentă anului de gestiune:
 $1985470 + 264000 - 204521,26 = 2044948,74$ lei.
7. Se calculează costul 1 pui în vârstă de o zi obținut în anul curent:
 $2044948,74 : 398260 = 5,13$ lei.

CONCLUZII

- Majoritatea întreprinderilor cu profil avicol, care practică incubarea ouălor, nu înregistrează ouăle excluse din incubator la efectuarea mirajelor periodice, considerând că valoarea acestora nu influențează semnificativ consumurile secției de incubare. Ca urmare:
 - nejustificat sporește costul activelor biologice suplimentare înregistrate în avicultură – al puilor de o zi;
 - se majorează valoarea de bilanț a păsărilor tinere transferate la creștere și îngrășat;
 - se modifică nejustificat costul vânzărilor rezultat din comercializarea puilor de o zi și a puilor la creștere și îngrășat;
 - se denaturează valoarea produselor înregistrate din sacrificarea păsărilor mature, rebutate din cârdul de bază;
 - se creează premise juste pentru calcularea penalității fiscale rezumate din diminuarea nejustificată a venitului impozabil în consecința lacunelor enumerate anterior.
- Este necesară elaborarea specimenelor de documente primare și centralizatoare predispușe să amelioreze modul de documentare a faptelor economice aferente proceselor de incubare și înregistrare a produselor.
- Calcularea costului puilor în vârstă de o zi este anevoioasă și necesită cunoștințe temeinice ale etapelor tehnologice, nerespectarea cărora influențează considerabil rezultatul financiar al întreprinderii.

Bibliografie:

- Standardul național de contabilitate 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”. In: Ghidul contabilului. Chișinău: Vivar-Editor, 2007. 535 p. ISBN 978-9975-9623-9-1
- Băviță I. *Contabilitate în agricultură: abordări teoretice și practice*. București: Editura Contraplus, 2008, 279 p. ISBN 978-973-88247-9-9
- Frecăuțeanu, A., Țapu, T. Cojocari, V. *Contabilitatea managerială: consumuri de producție*, partea II (ghid practic-aplicativ). Chișinău: Centrul editorial-poligrafic al UASM, 2002, 131 p.

ANALIZA EVOLUȚIEI PIETEI BURSIERE PRIN INTERMEDIUL METODEI COMPARATIVE DE EVALUARE A ÎNȚREPRINDERILOR

*Prof. univ. dr. Neculai Tabără,
Drd. Andreea Vasiliu, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași*

În prezentul context economic există numeroase metode folosite pentru a evalua capitalul și întreprinderile. Cu toate acestea, multe dintre ele eșuează în încercarea de-a oferi o valoare reală întreprinderii. Cea mai folosită metodă de evaluare este cea a actualizării fluxurilor de numerar. Datorită deficiențelor sale, investitorii folosesc din ce în ce mai mult metoda comparativă pentru a evalua companii. Esența acestei metode depinde, în special, de două componente: multiplul luat în ecuație și modul de alegere a firmelor comparabile. În funcție de multiplul folosit, putem determina valoarea capitalului pentru acționari sau valoarea întreprinderii în ansamblul ei. Lucrarea de față se dorește a fi o incursiune teoretică în metoda de evaluare a întreprinderii folosind multiplii. În plus, prin folosirea metodei comparative, dorim să identificăm impactul crizei financiare asupra firmelor cotate la BVB București. Avem un eșantion de 25 de companii, toate listate în secțiunea BVB, categoria 1. Pentru aceste 25 de companii am analizat informațiile financiare din anii fiscali 2008, 2009 și 2010. Acest studiu ne-a permis să identificăm firmele sub- sau supraevaluate și să observăm care sector a avut cea mai profundă devalorizare pe parcursul crizei financiare.

Introducere

Evaluarea întreprinderilor capătă o importanță, din ce în ce mai mare, în contextul în care, în aproape toate țările industrializate sau pe cale de dezvoltare, guvernele au întreprins sau au în vedere măsuri de privatizare a anumitor sectoare de activitate. De asemenea, raportată la nivel internațional, evaluarea capătă o relevanță, din ce în ce mai mare, datorită fuziunilor și achizițiilor de întreprinderi (Dumitrescu, Dragotă, & Ciobanu, 2002, p. 30). Pe de altă parte, dezvoltarea schimburilor la bursă se poate desfășura doar printr-o evaluare corectă a acțiunilor implicit a întreprinderilor. Economii în curs de dezvoltare reprezintă o piață importantă a evaluării din următoarele considerente: aceste economii suferă schimbări micro-economice majore prin deschiderea către comerțul și investițiile internaționale, structura industrială se schimbă dramatic, cererea este în creștere, investițiile străine și locale sunt abundente, are loc o realocare permanentă a resurselor, proiectele de investiții sunt numeroase. Pentru realizarea tuturor acestor operații, este necesară o evaluare corectă și adecvată a resurselor dar și a întreprinderilor pe ansamblul lor. Interesul pentru evaluarea întreprinderilor a devenit un factor evident și în contextul trecerii la economia de piață în România după 1989 (Frăsineanu, 2004, p. 12).

Evaluarea întreprinderilor în contextul economic actual se impune ca o necesitate din varii considerente, precum: cotări la bursă, operații cu scop patrimonial, modificări de volum și structură ale capitalului social, pentru realizarea de comparații, estimarea valorii strategiilor alternative de afaceri, aplicarea managementului bazat pe valoare. Evaluarea unei întreprinderi este necesară, deoarece valoarea ei se schimbă permanent sub influența următorilor factori: existența prețurilor libere ce duc la modificarea informațiilor interne de care dispune managementul unei întreprinderi pentru luarea unor decizii economice; fluctuațiile raportului de schimb în sensul modificării valorii tuturor bunurilor și implicit a întreprinderii în ansamblul ei; gestiunea internă a fiecărei întreprinderi în ceea ce privește politicile de amortizare și de contabilizare care pot duce la o altă valoare a performanțelor întreprinderii; managementul afacerii prin prisma experienței personalului de conducere, motivația personalului, coeziunea managerilor, competența personalului, strategia aplicată, structura managementului și a companiei; mărimea și calitatea activelor deținute și utilizate.

Maximizarea valorii întreprinderii ca obiectiv fundamental al managementului întreprinderii se poate realiza doar plecând de la o evaluare actuală corectă a firmei. Acest obiectiv se poate atinge, din punctul nostru de vedere, doar prin integrarea conceptului de performanță în stabilirea valorii întreprinderii și printr-o metodologie corect aplicată, ținând cont de toți factorii care pot apărea.

Evaluarea întreprinderilor, prin folosirea metodei comparative, denumită și multiplă sau analogică (Thauvron, 2007), reprezintă una dintre cele mai folosite tehnici de stabilire a valorii la nivel de entitate economică. Multiplii constituie, de cele mai multe ori, baza de la care se pornește în luarea unei decizii de investiții sau de tranzacționare la nivel de corporație, fonduri de investiții, firme private și investitori particulari (Schreiner, 2007, p. III). Conform IVSC „atunci când există prețuri observabile în mod direct pentru active identice sau similare, la o dată apropiată de data evaluării, abordarea prin comparație directă este, în general, preferată” (IVSC, iunie 2010, p. 16). Cu toate acestea, metoda este aplicabilă în cazul bunurilor comparabile și mai puțin a bunurilor identice (Maxim, 2004, p. 413) și se utilizează și prin aplicarea unor corecții (Iosif & Bănanu, 2006, p. 415).

Popularitatea metodei se datorează următoarelor considerente:

- Presupune o aplicare mai rapidă, fapt care implică mai puține resurse decât metoda actualizării fluxurilor de trezorerie, facilitând astfel situațiile în care există constrângeri de timp sau de volum de informații puse la dispoziția evaluatorului;
- Metoda presupune un procedeu simplist ușor de înțeles de către cumpărător;
- Presupune mai puține asumptii ceea ce o face mai credibilă;
- Reflectă o imagine cât mai apropiată de valoarea de piață a firmei de evaluat (Damodaran, 2008, p. 302).

În aceeași măsură, metoda poate fi criticată, dacă în cadrul procesului de evaluare nu se ia în considerație riscul, rata de creștere și fluxurile de trezorerie generate de firmă. O altă eroare în determinarea valorii apare în momentul în care avem o piață sub- sau supraevaluată, ceea ce se va reflecta în valoarea determinată. Al treilea inconvenient al metodei face referire la posibilitatea manipulării rezultatelor (Damodaran, 2002, p. ch 17 p 2). Din punctul nostru de vedere, această a treia problemă este comună tuturor metodelor și ține de etica și deontologia profesionalistului evaluator și mai puțin de metodologia în cauză. Diversitatea companiilor, numărul crescând al acestora și dificultatea de a reține un eșantion de companii comparabile, fac din această metodă una cu numeroase critici (Abrams, 2005, p. 29).

Metoda se structurează plecând de la principiile contabile și ale finanțelor întreprinderii și se definește ca fiind un procedeu mult mai ușor de urmat și aplicat în comparație cu celelalte metode, aici referindu-ne la cea a actualizării fluxurilor de trezorerie sau la cea a dividendelor (Schreiner, 2007, p. 1). Abordarea are ca principiu de bază faptul că tranzacțiile realizate cu active (proprietăți, întreprinderi) similare oferă o evidență empirică asupra valorii întreprinderii evaluate (Anghel, Oancea Negescu, Anica Popa, & Popescu, 2010, p. 229), determinând valori egale sau aproximativ egale (Maxim, 2010, p. 435). La baza metodei stă principiul substituției conform căruia un cumpărător informat nu ar plăti pentru un bun (întreprindere) mai mult decât suma cu care ar cumpăra un bun comparabil cu aceeași utilitate (Ișfănescu, Șerban, & Stănoiu, 2003, p. 109).

Metoda permite stabilirea valorii globale a întreprinderii, precum și cea a capitalurilor proprii (valoare pentru acționari) (De la Bruslerie, 2006, p. 341).

1. Fundamentele metodei comparative

Abordarea prin comparație se bazează pe un procedeu în care valoarea de piață se obține prin analiza tranzacțiilor cu întreprinderi similare și relevante, compararea acestor firme cu cea evaluată și estimarea valorii companiei prin utilizarea unor multipli (Anghel, Oancea Negescu, Anica Popa, & Popescu, 2010, p. 230).

Realizarea unei evaluări de întreprinderi prin metoda comparativă, sau a multiplilor, presupune parcurgerea următorilor pași: selectarea indicatorului de performanță sau a valorii folosite pentru calculul multiplului; estimarea multiplilor pentru firmele comparabile folosindu-se indicatorii de performanță; folosirea multiplilor calculați pentru firmele comparabile în calculul valorii firmei în cauză prin aplicarea valorii respective asupra indicatorului de performanță stabilit (Bernard, Palepu, & Healy, 2000, p. 412).

În cadrul procesului de evaluare, se identifică următoarele probleme: selectarea multiplilor relevanți în funcție de scopul evaluării; selectarea firmelor comparabile; estimarea multiplului la nivel de eșantion de firme comparabile; implementarea datelor obținute asupra firmei de evaluat (Schreiner, 2007, p. 53).

Folosind procedeul evaluării prin multipli se poate determina atât valoarea globală a întreprinderii prin integrarea în calcul a multiplilor firmei (firm multiple), cât și valoarea capitalurilor proprii folosindu-se *equity multiples*. Astfel, în urma parcurgerii pașilor 1-3 din enumerarea de mai sus, se ajunge la implementarea rezultatelor obținute prin intermediul următoarelor formule de calcul:

Ecuția 1 Formula pentru Equity value

Valoarea capitalului acționarilor = Equity Multiple x Indicator de performanță

Ecuția 2 VGE

Valoarea globală a întreprinderii = Firm Multiple x Indicator de performanță

1.1. Multipli folosiți în evaluarea întreprinderilor

Multiplii folosiți în evaluare prin metoda analogică pot fi împărțiți, pentru început, în două mari categorii și anume: price multiples și multiplii ai întreprinderii. Primii furnizează valoarea de piață a capitalurilor atribuibile acționarilor și cea de-a doua grupă – valoarea globală a întreprinderii (Pinto & all., 2007, p. 258).

Există patru tipuri de multipli folosiți în procesul de evaluare: *earnings multiples*, *book value multiples*, *revenue multiples*, *sector-specific multiples*.

Earnings multiples sunt cei mai folosiți în evaluarea întreprinderilor (Howard M. K.). Deși evaluarea folosind acest tip de multipli este foarte răspândită, ea nu se mai poate realiza în situația în care firma are pierdere fiscală sau un profit ce tinde spre 0, în care eșantionul de firme are practici contabile diferite sau dacă firmele nu au aceeași structură a capitalului (Schreiner, 2007, p. 41). Logica acestei abordări constă în faptul că valoarea unui activ se determină cel mai ușor multiplicând veniturile pe care acesta le generează (Damodaran, 2002, p. ch 17 p 3).

În această categorie, sunt incluși următorii multipli: price earnings ratio (PE), PEG (relative PE ratio, price to future earnings and price to earnings before R&D expenses, enterprise value to EBITDA).

PER este cel mai folosit multiplu (Damodaran, 2002, p. 659) fiind introdus de Benjamin Graham în anii 30 (Schreiner, 2007, p. 41). Simplitatea calculării sale face posibilă utilizarea lui în stabilirea prețului de introducere a unei acțiuni pe piață. PER se folosește la determinarea valorii capitalurilor pentru acționari. Price earnings ratio se calculează ca și raport între prețul unei acțiuni la venit pe acțiune (Tchemeni, 1993).

Ecuția 3 PER

$$\text{PER} = \frac{\text{Cursul bursei al acțiunii}}{\text{Venit pe acțiuni}}$$

Cea mai importantă problemă referitoare la PER este de a determina venitul pe acțiune. În această direcție, există trei posibilități:

- Folosirea PER-ului curent. La determinarea acestuia, se folosește Venitul pe acțiune definit ca Profitul net al întreprinderii din ultimul exercițiu financiar încheiat raportat la numărul de acțiuni;

- Trailing PER, unde profitul net folosit este cel aferent ultimelor 12 luni încheiate;
- PER previzionat, unde profitul net folosit este cel previzionat pentru următoarele 12 luni.

Conform celor spuse de Benjamin Graham, un binecunoscut teoretician al investițiilor, în general, un PER sub 10 este considerat scăzut, între 10 și 20 este moderat și mai mare de 20 este considerat scump (Graham & Zweig, 1973, p. 70). Astfel, o companie cu un PER mai mic de 10 este subevaluată, între 10 și 20 valoarea de piață a companiei reflectă o imagine fidelă și o companie cu un PER mai mare de 20 este supraevaluată. În opinia noastră, o astfel de abordare nu ține cont de perspectivele de creștere ale companiei. Indicatorul PER reprezintă mai mult decât o măsură a performanței trecute a unei companii. El ia în considerație și perspectivele de creștere.

Folosind modelul DCF, se poate afla care sunt determinanții PER. Astfel: PER crește proporțional cu creșterea ratei de distribuire a dividendelor, PER scade dacă riscul crește, PER crește, dacă rata de creștere a veniturilor se majorează (Damodaran, 2002, p. 6 ch 18).

PEG, teoretizat de Peter Lynch, este definit ca fiind PER divizat cu rata de creștere așteptată a veniturilor, fiind aplicabil în cadrul companiilor cu o creștere mare așteptată (Anghel, Oancea Negescu, Anica Popa, & Popescu, 2010, p. 233). Acesta se folosește ca multiplu pentru determinarea valorii capitalurilor proprii.

Ecuția 4 PEG

$$\text{PEG} = \frac{\text{PER}}{\text{Rata de creștere așteptată a veniturilor}}$$

Problema ce apare este care PER se folosește pentru calculul PEG. Regula care se impune este de a nu folosi PER previzionat, deoarece apare o dublă contabilizare a creșterii așteptate. Este recomandabil a se utiliza un PER curent și o rată de creștere calculată pe baza veniturilor previzionate (Damodaran, 2002, p. ch 18 p 28) care să fie corectată cu indicele de inflație așteptat. Interpretarea valorii multiplului se face în aceeași manieră ca pentru PER.

Folosind aceeași abordare ca în cazul PER, determinanții PEG se manifestă în mod asemănător.

Entreprise value to EBITDA multiple. Spre deosebire de indicatorii enumerați până în prezent, acesta determină valoarea globală a întreprinderii și se determină astfel:

Ecuția 5 VGE folosind EBITDA

$$\text{EV/EBITDA} = \frac{\text{Valoarea de piață a capitalurilor} + \text{Valoarea de piață a datorilor} - \text{Numerar}}{\text{EBITDA}}$$

Utilizându-se acest indicator, se elimină situațiile în care firmele cu pierdere fiscală nu fac parte din eșantion. Multiplii de venit trebuie analizați plecând de la informațiile financiare privind rata de distribuire a dividendelor, rata de creștere, riscul asumat și cash flow-ul disponibil.

Book value multiples se folosesc pentru a determina cât de mult sunt sub- sau supra-apreciate valorile unei acțiuni, întreprinderi. În categoria acestor multipli, vom găsi: price to book equity, return on equity, Tobin's Q. Price – book value a unei companii este determinată de rata de distribuire a dividendelor, rata de creștere și riscul asumat (Damodaran, 2002, p. 755).

Price to book equity este definit ca fiind raportul dintre prețul pe acțiune și valoarea contabilă a unei acțiuni, astfel:

Ecuția 6 PEG

$$\text{PBV} = \frac{\text{Prețul unei acțiuni}}{\text{Valoarea contabilă a unei acțiuni}}$$

Cu ajutorul acestuia se determină valoarea capitalurilor proprii. Acest indicator se determină plecând de la diferența dintre active și datorii, fiind profund afectat de principiile

contabile aplicabile (Damodaran, 2002, p. 2 ch 19). Când standardele de contabilitate variază între firmele analizate, multiplul nu poate reprezenta un element de comparație și nu poate fi o variabilă în procesul de evaluare. Totuși, pentru a-l putea folosi trebuie analizate politicile contabile, contractele încheiate și efectuate retratări contabile. De asemenea, ridică probleme când valoarea contabilă a unei acțiuni ia valoare negativă.

În ceea ce privește determinanții indicatorului, PBV este o funcție crescătoare de rata de distribuire a dividendelor, de rentabilitatea capitalurilor proprii, rata de creștere a veniturilor și o funcție descrescătoare de riscul financiar (Damodaran, 2002, p. 10 ch 19).

Value to book ratio este un multiplu cu ajutorul căruia se calculează valoarea globală a întreprinderii. Acesta se calculează astfel:

Ecuția 7 VBR

$$\text{VBR} = \frac{\text{Valoarea de piață a capitalurilor} + \text{Valoarea de piață a datorilor}}{\text{Valoarea contabilă a capitalurilor} + \text{Valoarea contabilă a datorilor}}$$

Tobin s Q este, un indicator propus de către James Tobin care compară valoarea de piață a unui activ cu valoarea de înlocuire. Indicatorul are o serie de adepți în sfera economică, însă, dificultatea aplicării lui, datorită nivelului mare de informații necesar, face din acesta un indicator mai mult teoretic. Formula de calcul este următoarea:

Ecuția 8 Tobin s Q

$$\text{Tobin s Q} = \frac{\text{Valoare de piață}}{\text{Cost de înlocuire}}$$

Acest indicator este eficient în situațiile în care a avut loc o modificare de preț semnificativă pe piață a bunului respectiv, fie datorată inflației, fie diminuărilor de cost. Dacă gradul de utilizare al unui activ este eficient, indicatorul va avea o valoare supraunitară.

Determinanții indicatorului sunt: valoarea de piață a firmei și valoarea de înlocuire a activelor. În perioade inflaționiste, unde prețul activelor crește, valoarea indicatorului va fi mai mică decât price book value. De asemenea, valoarea este influențată de gradul de utilizare al activelor firmei.

Revenue multiples sunt folosiți pentru a compara firme de pe piețe diferite cu sisteme contabile diferite. Sunt recomandați în cazul firmelor care au capital propriu și rezultat negative. Aceștia măsoară valoarea capitalurilor sau valoarea globală a firmei în corelație cu veniturile, pe care aceasta le generează. Dacă valoarea indicatorului este mai scăzută, firma va fi considerată mai ieftină. Acești indicatori sunt greu de manipulat, iar influența politicilor contabile este mai mică (Damodaran, 2002, p. 1 ch 20).

Price to sale ratio poate fi folosit la determinarea valorii capitalurilor pentru acționari, astfel:

Ecuția 9 PSR

$$\text{PSR} = \frac{\text{Valoarea de piață a capitalurilor}}{\text{Venituri}}$$

Dar și pentru calculul valorii globale a întreprinderii, după cum urmează:

Ecuția 10 EVSR

$$\text{EVSR} = \frac{\text{Valoarea de piață a capitalurilor} + \text{Valoarea de piață a datorilor} - \text{Cash}}{\text{Venituri}}$$

PSR este o funcție crescătoare de rata marginală a profitului, rata de distribuire a dividendelor și rata de creștere a veniturilor și o funcție descrescătoare de riscul financiar asumat.

Multiplii specifici sectorului de activitate se referă la acei multipli folosiți doar de o anumită categorie de firme. În aplicarea acestui multiplu, se folosește ca numărător valoarea întreprinderii, iar ca numitor – unitățile operaționale specifice (Damodaran, 2002, p. 792). Aceștia vor fi detaliați în funcție de sectorul luat în analiză în studiul empiric.

Categoriile de multipli

Valoarea obținută	Multipli de venit	Book value multiples	Revenue multiples
Valoarea capitalurilor acționarilor	PER PEG	PVB	PSR
Valoarea globală a întreprinderii	EV/EBITDA	VBR Tobin s Q	EVSR

Sursa: autorul având ca sursă (Abrams, 2005), (Bernard, Palepu, & Healy, 2000) (Bucătaru, 2006), (Damodaran, 2008), (Damodaran, 2002), (Howard), (Pratt & Niculita, 2008), (Schreiner, 2007).

1.2. Alegerea firmelor comparabile

Următoarea etapă, după alegerea indicatorului de valoare și a multiplului folosit, este identificarea firmelor comparabile. Realizarea acestui obiectiv reprezintă o provocare. Prima etapă constă în organizarea firmelor în grupe. Conform teoriei valorii lui Rappaport (1981), eșantionul de firme trebuie să reprezinte un grup de companii al căror profil și cash flow-uri așteptate sunt asemănătoare firmei analizate (Schreiner, 2007, p. 50). Alegerea firmelor comparabile se poate face în două moduri și anume:

Eșantionul de firme este format din companii ce aparțin aceluiași sector și își desfășoară activitatea pe aceeași piață, metodă cunoscută și sub denumirea de *guideline public company method*;

Eșantionul de firme este compus din companii din același sector și piață ce au fost supuse vânzării-cumpărării într-o perioadă relativ recentă și pentru care se cunosc valorile globale. Metoda este cunoscută și sub denumirea de *comparable transaction method* (Pratt & Niculita, 2008).

Dificultatea vine dinspre faptul că firmele au, de obicei, mai multe domenii de activitate (Bernard, Palepu, & Healy, 2000). Astfel, trebuie să determinăm care este activitatea principală generatoare de profit ce influențează implicit indicatorii de performanță. După identificarea sectorului de activitate din care face parte, firma trebuie analizată în cadrul acestuia, inclusiv companiile care sunt comparabile cu firma evaluată în funcție de o serie de indicatori de performanță. Damodaran identifică aceste dimensiuni ca fiind următoarele: cash flows, potențialul de creștere, riscul (Damodaran, 2002, p. 650). Unii consideră toate firmele care fac parte dintr-un sector de activitate ca fiind comparabile. Deoarece acele companii aplică strategii diferite, vor apărea diferențe privind oportunitățile de creștere și profitabilitatea, de aceea, se va lua în calcul un indicator ce reprezintă media sectorului (Bernard, Palepu, & Healy, 2000, p. 412). Alți autori definesc anumite dimensiuni adiacente precum: valoarea activelor, numărul de angajați, rata de creștere a veniturilor și profitului (Drake, p. 2). În ceea ce ne privește, optăm pentru o nouă abordare a calculului-medie și anume calcularea mediei aritmetice, mediei armonice și medianei, pe baza cărora se estimează o nouă medie care va apropia cel mai mult valoarea firmei evaluate de cea a celor din eșantion (Tabără & Vasiliu, 2011, p. 11).

2. Studii teoretice și empirice privind metoda comparativă

Deși această metodă este foarte folosită, sunt puțini teoreticieni în domeniu. Cu privire la abordări teoretice, printre autorii care au dedicat spațiu studierii metodei de evaluare a întreprinderilor cu ajutorul multiplilor, amintim pe următorii: Damodaran (2002), Palepu, Healy & Bernard (2000), Thauvron (2007), Pratt (2008), Schreiner (2007).

Damodaran este cel ce dezvoltă această arie de cunoaștere. În cartea sa, intitulată „Investment Valuation: Tools and Techniques for Determining the Value of Any Asset” (2002), el prezintă o abordare teoretică, dar și practică a metodei multiplilor. Din punctul său de vedere, evaluarea întreprinderilor folosind multipli este cea mai importantă și cea mai

utilizată metodă. Prezintă principiile fundamentale ale metodei analogice, definește și calculează earnings multiples, book value multiples revenue and sector-specific multiples. În lucrarea sa, explică caracteristicile și determinanții multiplilor, folosind ca sursă date din mai multe țări și industrii.

Palepu, Healy and Bernard, în lucrarea lor „Business Analysis & Valuation Using Financial Statements-Test and Cases” (2000), vorbesc despre etapele necesare în cadrul procesului de evaluare a întreprinderii folosind multipli, despre ceea ce semnifică firmele comparabile, despre modul de evaluare a firmelor cu performanță scăzută, despre modul de ajustare a multiplilor și despre determinanți, combinând aspectele teoretice cu cele practice.

Arnaud Thauvron are o contribuție importantă în aria de cunoaștere a domeniului de evaluare a întreprinderilor. Folosind o nouă metodă, în cartea sa intitulată „Evaluation d’Entreprise”, împărtășește informații privind multiplii folosiți și modul de alegere a firmelor comparabile. Lucrarea sa este semnificativă deoarece el explică metoda prin aplicare directă.

Alte nume importante în aria de dezvoltare a metodei analogice sunt: Lundholm & Sloan. Aceștia furnizează o mai bună înțelegere a determinanților multiplilor. Richter merge mai departe și prezintă o abordare teoretică pentru a corela metoda analogică de cea a fluxurilor de trezorerie actualizate. Arzac and Koller, Goedhart & Wessels se concentrează pe identificarea criteriilor ce fac comparabilitatea firmelor viabilă. Benninga & Sarig scot în evidență un alt aspect important: cel de folosire a datelor contabile pentru calculul multiplilor. Spremann identifică o nouă problemă și anume, cea a diferențelor dintre multiplii de tranzacționare și cei de vânzare (*trading and transaction multiples*). (Schreiner, 2007, pp. 14,15).

Shannon P. Pratt este un nume de notorietate în aria de evaluare a întreprinderilor și capitalurilor. El a scris numeroase cărți în care prezintă noțiuni de metode de evaluare a afacerilor aplicabile în diverse țări. Cea mai recentă lucrare a sa este „Valuing a Business: The Analysis and Appraisal of Closely Held Companies” (2008).

Cărțile enumerate anterior sunt de notorietate în aria de evaluare a întreprinderii. Începând cu Damodaran și terminând cu Shannon Pratt, aceste studii de specialitate oferă soluții alternative la problemele care persistă în aria de evaluare a întreprinderilor.

La nivel empiric au fost elaborate numeroase studii cu privire la această metodă, majoritatea concentrându-se pe un eșantion limitat de companii sau ani, luând în analiză un set limitat de multipli.

Cu privire la acuratețea cu care sunt estimați multiplii pentru evaluarea unei întreprinderi, studii importante aparțin lui Kaplan și Ruback, Gilson, Hotchkiss și Ruback. În lucrările lor ei susțin și demonstrează că metoda actualizării fluxurilor de trezorerie și metoda analogică oferă doar o estimare orientativă a valorii de piață. Ei deduc că valorile estimate pe baza actualizării fluxurilor subvaluează tranzacțiile cu o eroare medie de -18,1%. În același mod deduc că metoda analogică are o acuratețe mai mare. Un alt domeniu de cercetare al autorilor se referă la estimarea valorilor reziduale ale companiei prin folosirea multiplului EBITDA și EBITDA previzionat. Rezultatul analizei conchide că valorile obținute depășesc cu 10% valorile reale. Deși evaluarea folosind multipli nu oferă o imagine fidelă, este mult mai apropiată de aceasta decât valorile obținute prin metode patrimoniale. (Kaplan & Ruback, 1995). Gilson, Hotchkiss și Ruback compară valoarea de piață a firmelor aflate în dificultăți financiare cu valoarea estimată a cash flow-urilor viitoare și a EBITDA previzionat. Deși eroarea medie are o valoare semnificativă, aceste două metode sunt mult mai relevante decât altele (Gilson, Hotchkiss, & Ruback, 2000).

În ceea ce privește identificarea firmelor comparabile, importante studii aparțin lui Boatsman & Baskin. Ei afirmă că eroarea medie este mai mică atunci când firmele sunt alese pe baza similarității ratei istorice de creștere a veniturilor (Boatsman & Baskin, 1981). Alford și Bhojraj & Lee demonstrează că erorile de evaluare sunt mai mici în cazul alegerii firmelor comparabile pe baza similarității indicatorilor de performanță financiară decât în cazul alegerii acestora pe baza apartenenței la un sector de activitate (Alford, 1992).

Pe tema multiplilor specifici sectorului de activitate, Barker and Tasker conchid că, în practică, se folosește PER și price to book value multiples în sectorul financiar, iar price to operating cash flow multiples – în comerț (Schreiner, 2007, p. 19).

Cu privire la combinarea anumitor multipli în analiză, Cheng și McNamare combină price to earnings multiples cu price to book value multiples – în evaluarea companiilor. Ei ajung la concluzia că o valoare obținută astfel este mai apropiată de imaginea fidelă (Cheng & McNamara, 2000). În aceeași manieră, Stephen Penman calculează valoarea întreprinderii folosindu-se de un multiplu obținut prin combinarea veniturilor și a valorii contabile. (Penman, 1998).

3. Studiu de caz privind metoda comparativă

Chestiunile cercetării:

Cum variază multiplii în funcție de sectorul de activitate?

Ce medie putem folosi pentru a estima multiplul de grup?

Care dintre companiile luate în eșantion sunt sub/sau supraevaluate?

Care sector a înregistrat cea mai mare descreștere pe parcursul crizei financiare?

Metodologia cercetării:

Pasul 1:

Selectarea multiplului

Identificarea firmelor comparabile

Estimarea multiplului de grup

Pasul 2:

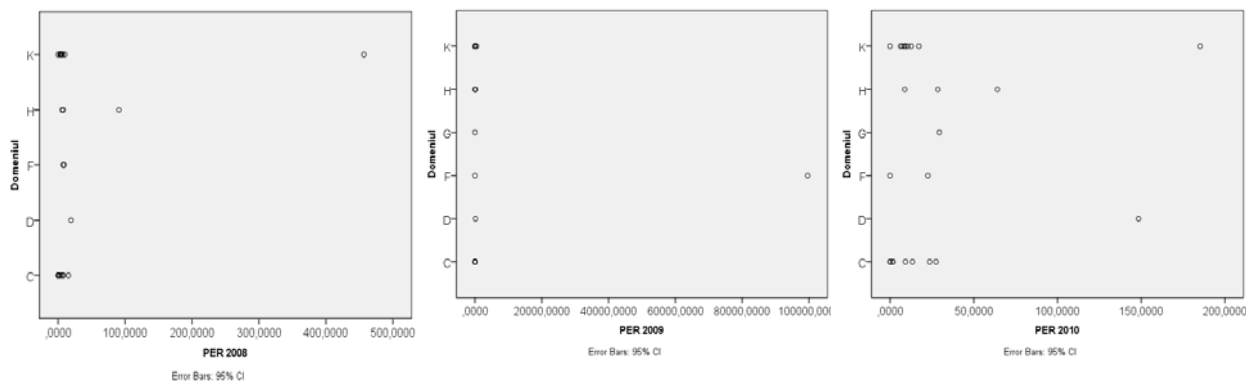
Pentru a analiza impactul crizei financiare asupra valorii întreprinderilor, am realizat o analiză comparativă asupra celor trei ani fiscali luați în calcul. Rezultatele au fost obținute folosind cross sectional distribution, standard statistics, precum media, standardul, abaterea medie pătratică, mediana.

Rezultate și concluzii:

1. Cum variază multiplii în funcție de sectorul de activitate?

Tabelul 2.

Variația multiplilor pe sectoare de activitate pentru anii 2008-2010



Variația multiplilor pe sectoarele de activitate pentru anii 2008, 2009, 2010.

Unde: C reprezintă Industria prelucrătoare; D – Producția și furnizarea de energie electrică și termică, gaze, apă caldă și aer condiționat; F – Construcțiile; G – Comerțul cu ridicata și amănuntul; Repararea autovehiculelor și motocicletelor; H – Transport și depozitare; K – Intermedieri financiare și asigurări.

O variație a multiplilor, în funcție de sectorul de activitate, se observă, mai ales, la nivelul anului 2010, pe sectoarele de activitate C, H și K.

2. Ce medie putem folosi pentru a estima multiplul de grup?

Tabelul 3

Media folosită pentru a estima PER group

	PER 2008	PER 2009	PER 2010
Minimum	0 BIO, BRK, OLT, TBM	0 BCC, OLT, RPH, TBM	0 BCC, OLT, IMP, TBM
Maximum	456,75 BCC	99618,48 IMP	185,2343 TLV
Media aritmetică	27,99	4027,45	25,77
Median	5,81	10,30	9,16
Media armonică	5,35	7,64	7,97
Media finală (M2+Mh)/2	5,58	8,97	8,56

O valoare cât mai apropiată de realitate pentru multiplul de grup este determinată prin luarea în considerație a mediei armonice și a medianei, media aritmetică înregistrând valori semnificativ diferite datorită variațiilor multiplilor anumitor firme.

3. Care dintre companiile luate în eșantion sunt sub- sau supraevaluate?

Tabelul 4

Companii sub- sau supraevaluate

		PER 2008	PER 2009	PER 2010
PER pentru grup	(M2+Mh)/2	5,58	8,97	8,56
Subevaluate	Sub medie	TBM, BIO, BRK, OLT, AZO	BCC, TBM, OLT, RPH, BIO, SIF 5,	IMP, TBM, BCC, OLT, BIO, AZO
Reflectă o valoare apropiată	+/- 5	SIF 2, ALR, SIF 1, SIF 3, SIF 5, BRD, SIF 4, TGN, ELMA, TLV, IMP, SOCP, PREH, COFI, SNP	ELMA, SIF 1, SIF 2, TGN, SIF 3, SIF 4, SNP, COFI, BRD,	SIF 2, SIF 4, TGN, SIF 1, SIF 3, SIF 5, ELMA, SNP, BRK, ALR
Supraevaluate	Above average	ATB, TEL, OIL, BCC	BRK, AZO, ALR, ATB, SOCP, PREH, TEL, OIL, TLV, IMP	BRD, COFI, ATB, PREH, SOCP, RPH, OIL, TEL, TLV

4. Care sector a înregistrat cea mai mare descreștere pe parcursul crizei financiare?

Tabelul 5

Analiza creșterilor și descreșterilor pe sectoare de activitate

Ar. MEAN	Sectorul de activitate					
	C	D	F	G	H	K
PER 2010	9,5945	148,4099	11,2823	29,4168	33,7743	26,5865
PER 2009	13,0383	161,2873	49814,54	0	73,8151	57,0328
PER 2008	4,3631	19,2245	8,256	0	34,8295	49,6732
PER2009-2008	8,6752	142,0628	49806,28	0	38,9856	7,3596
PER 2010-2009	-3,4438	-12,8774	-49803,3	29,4168	-40,0408	-30,4463
PER 2010- 2008	5,2314	129,1854	3,0263	29,4168	-1,0552	-23,0867

2010- 2009: descreștere: C, D, F, H, K; Creștere: G

2009-2008: creștere

Cea mai mare descreștere de valoare: sectorul F

Concluzii

Cercetarea științifică are ca scop o sistematizare a ideilor deja consacrate de către literatura de specialitate cu privire la evaluarea întreprinderilor pornind de la care se realizează o analiză asupra firmelor cotate la Bursa de Valori București. În acest sens, dintre multitudinea de multipli consacrați în domeniul evaluării întreprinderii, am selectat PER-ul ca fiind cel mai reprezentativ. Folosindu-ne de acesta, am analizat impactul crizei financiare supra BVB, evidențiind firmele sub- sau supraevaluate și sectoarele de activitate care au avut cea mai mare descreștere pe perioada crizei. Rezultatele cercetării oferă o imagine clară asupra efectelor crizei, în special în domeniul construcțiilor, acesta fiind sectorul cu cele mai multe variații.

Urmărim dezvoltarea acestui studiu prin mărirea eșantionului și o analiză mai în detaliu a multiplilor și variațiilor acestora.

Anexa

Lista companiilor

ALR	ALRO S.A.	PREH	PREFAB SA BUCUREȘTI
ATB	ANTIBIOTICE S.A.	RPH	ROPHARMA SA BRAȘOV
AZO	AZOMUREȘ S.A.	SIF1	SIF BANAT CRIȘANA S.A.
BCC	BANCA COMERCIALA CARPATICA S.A.	SIF2	SIF MOLDOVA S.A.
BIO	BIOFARM S.A.	SIF3	SIF TRANSILVANIA S.A.
BRD	BRD - GROUPE SOCIÉTÈ GÉNÉRALE S.A.	SIF4	SIF MUNTENIA S.A.
BRK	S.S.I.F. BROKER S.A.	SIF5	SIF OLTENIA S.A.
COFI	CONCEFA SA SIBIU	SNP	OMV PETROM S.A.
ELMA	ELECTROMAGNETICA SA BUCUREȘTI	SOCP	SOCEP S.A.
IMP	IMPACT DEVELOPER & CONTRACTOR S.A.	TBM	TURBOMECANICA S.A.
OIL	OIL TERMINAL S.A.	TEL	C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA
OLT	OLTCHIM S.A. RM. VALCEA	TGN	S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A.
		TLV	BANCA TRANSILVANIA S.A.

Bibliografie:

1. *Companies Directory: BVB*. (2011). Preluat de pe Bucharest Stock Exchange Market Web Site: <http://bvb.ro/>
2. Abrams, J. B. (2005). *How to Value Your Business and Increase Its Potential*. New York: McGraw-Hill.
3. Alford, A. W. (1992). *The Effect of the Set of Comparable Firms on the Accuracy of the Price-Earnings Valuation Method*. Journal of Accounting Research 30, 94-108.
4. Anghel, I., Oancea Negescu, M., Anica Popa, A., & Popescu, A. M. (2010). *Evaluarea întreprinderii*. București: Editura Economică.
5. Bernard, Palepu, & Healy. (2000). *Business Analysis & Valuation Using Financial Statements-Test and Cases*. OH-Canada: Thomson: South-Western.
6. Boatsman, J., & Baskin, E. (1981). *Asset Valuation with Incomplete Markets*. Accounting Review, 38-53.
7. Bucătaru, D. (2006). *Evaluarea întreprinderii*. Iași: Junimea.
8. Cheng, C., & McNamara, R. (2000). *The Valuation Accuracy of the Price Earnings and Price Book Benchmark Valuation Methods*. Review of Quantitative Finance and Accounting 15, 349-370.
9. Damodaran, A. (2002). *Investment Valuation: Tools and Techniques for Determining the Value of Any Asset* (ed. 2nd). New York: John Wiley and Sons.
10. Damodaran, A. (2008). *Damodaran on Valuation. Security Analysis for Investment and Corporate Finance* (ed. 2nd). New Zork: Wiley india Pvt Ltd.
11. De la Bruslerie, H. (2006). *Analyse financière. Information financière et diagnostic* (ed. 3 e). Paris: Dunod.
12. Drake, P. P. (fără an). *Valuation using multiples. A reading*. Preluat pe January 15, 2011, de pe Florida Atlantic University: <http://wise.fau.edu/~ppeter/fin4422/multiples.pdf>

13. Dumitrescu, D., Dragotă, V., & Ciobanu, A. (2002). *Evaluarea întreprinderilor*. București: Editura Economică.
14. Frăsineanu, C. (2004). *Perfecționarea metodelor de evaluare a întreprinderilor*. București: Editura ASE.
15. Gilson, S. C., Hotchkiss, E. S., & Ruback, R. S. (2000, Spring). *Valuation of Bankrupt Firms*. *The Review of Financial Studies*, 12(1), 43-74.
16. Graham, B., & Zweig, J. (1973). *The Intelligent Investor: A Book of Practical Counsel* (ed. 4th). USA: Harper Business Essentials.
17. Howard, M. K. (fără an). *Accounting and Business Valuation Methods*. CIMA-Elsevier.
18. Iosif, G. N., & Bănanu, C. S. (2006). *Analiza și evaluarea afacerii*. București: Tribuna Economică.
19. Ișfănescu, A., Șerban, C., & Stănoiu, A. C. (2003). *Evaluarea întreprinderilor*. București: Editura Universitară.
20. IVSC. (iunie 2010). *Proposed New International Valuation Standards*. IVSC.
21. Kaplan, S. N., & Ruback, R. S. (1995, September). *The Valuation of Cash Flow Forecasts: An Empirical Analysis*. (JSTOR, Ed.), 50, 1059-1093.
22. Maxim, E. (2004). *Diagnosticarea și evaluarea organizațiilor*. Iași: Sedcom Libris.
23. Maxim, E. (2010). *Diagnosticarea și evaluarea organizațiilor*. Iași: Sedcom Libris.
24. Penman, S. H. (1998). *Combining Earnings and Book Value in Equity Valuation*. (C. A. Association, Ed.) *Contemporary Accounting Research*, 291-324.
25. Pinto, J. E., & all., e. (2007). *Equity asset valuation*. USA, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
26. Pratt, S. P., & Niculita, A. (2008). *Valuing a Business- The Analysis and Appraisal of Closely Held Companies* (ed. 5th). New York, USA: The McGraw-Hill Companies.
27. Schreiner, A. (2007). *Equity Valuation Using Multiples: An Empirical Investigation*. Wiesbaden, Germany: Deutscher Universitäts Verlag.
28. Tabără, N., & Vasiliu, A. (2011). *The Importance of Price Earnings Ratio in Equity Valuation on Stock Exchange Market*. *Acta Universitatis Danubius. Oeconomica*, in editing.
29. Tchemeni, E. (1993). *L'Evaluation des Entreprises*. Paris: Economica.
30. Thauvron, A. (2007). *Evaluation d'entreprise* (ed. 2nd). Paris: Economica.

ОСОБЕННОСТИ АНАЛИЗА ЭФФЕКТИВНОСТИ ГОСТИНИЧНОГО БИЗНЕСА И ТРЕБОВАНИЯ К УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

*Конф. унив. Людмила Гаврилюк, МЭА, Кишинэу
Доцент Галина Воронцова, ИНЖЭКОН, Санкт-Петербург*

Il s'agit de l'indicateur spécifique de la performance de l'exploitation hôtelière, ainsi que des ratios spécifiques de l'efficacité d'utilisation de chambres disponibles, de l'indicateur RMC qui permet de mesurer le chiffre d'affaires hébergement des unités hôtelières. On a besoin de l'information spécifique pour calculer les indicateurs spécifiques. Donc c'est la comptabilité de gestion qui peut fournir telle information. Il est souhaitable de distinguer les charges attribuables aux départements opérationnels et qui peuvent donc être précisément réparties dans les départements concernés, et les charges des départements fonctionnels.

В условиях мирового экономического кризиса, затронувшего многие государства, в том числе Россию и Молдову, наблюдается снижение объемов деятельности, а, соответственно, прибыли и чистых денежных потоков предприятий из сферы

гостиничного бизнеса. Поэтому в настоящее время значительно возрастает роль анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятий, основная цель которого – выявление и устранение недостатков в деятельности предприятий, поиск и вовлечение в производство неиспользуемых резервов. Как никогда остро встает вопрос о своевременном принятии оптимальных управленческих решений. Принятие же верных как краткосрочных, так и долгосрочных управленческих решений, возможно лишь на основе анализа необходимой информации, предоставляемой бухгалтерским учетом.

Информация, содержащаяся в годовых финансовых отчетах предприятий, позволяет провести последующий анализ финансового и имущественного состояния компании, а также достигнутых финансовых результатов, выявить тенденции изменения основных экономико-финансовых показателей. Финансовая отчетность составляется в соответствии с требованиями национального законодательства той страны, где зарегистрировано и функционирует предприятие. Все предприятия, в том числе и в сфере гостиничного и туристского бизнеса, составляют свою финансовую отчетность на базе единого плана счетов, как в России, так и в Республике Молдова. Финансовая отчетность унифицирована. Как известно, информация в финансовых отчетах компании предназначена, в основном, для внешних пользователей и позволяет оценить деятельность предприятия в целом или группы предприятий в случае анализа консолидированной финансовой отчетности.

Однако на основе этой информации невозможно судить об эффективности деятельности отдельных подразделений компании. Необходимая информация о доходах, расходах отдельных структурных подразделений – прерогатива управленческого учета. Поэтому, на наш взгляд, прежде всего необходимо определить круг требуемой информации для расчета специфических показателей, затем проклассифицировать затраты на релевантные и нерелевантные, переменные и постоянные, вмененные и реальные, контролируемые и неконтролируемые и т.д. и только потом разрабатывать конкретные формы управленческих отчетов исходя из поставленных целей и соотношения затрат и выгод.

Управленческая отчетность должна быть оперативной, содержать информацию об отклонениях от плана и предоставлять возможность прямого доступа к этой информации для анализа отклонений, содержание отчетности должно соответствовать персональной ответственности менеджера за принятие решений в конкретной области.

Основные специфические показатели деятельности гостиниц.

1. Коэффициент загрузки номеров (Room Occupancy, Occupancy Rate) – важнейший показатель, характеризующий деятельность гостиницы, который рассчитывается как отношение числа проданных номеров к общему числу располагаемых номеров за отчетный период (день, неделя, месяц, год).

$$RO = \frac{Nn}{Np} \times 100\%, \quad (1)$$

где: RO – коэффициент загрузки номеров;

Nn – количество проданных номеров;

Np – количество располагаемых номеров.

Например, 13 мая 201X года в гостинице «Амбассадор» (город Санкт-Петербург) было продано 215 номеров из 251. Таким образом, коэффициент загрузки в этот день составил 85,66%.

Так как некоторые номера могут иметь технические неисправности (Out of order), то располагаемое к продаже (заселению) количество номеров может быть меньше общего количества номеров, что необходимо принимать во внимание при расчете коэффициента загрузки.

2. Показатель посещаемости (коэффициент двойной загрузки) рассчитывается как отношение присутствующих клиентов к занятым номерам.

$$IF = \frac{N_{cp}}{N_n} \times 100\%, \quad (2)$$

где: IF – коэффициент загрузки номеров;

N_{cp} – количество присутствующих клиентов.

Этот коэффициент показывает среднее количество лиц, занимающих номер. Он иллюстрирует позиционирование гостиницы. Так, если гостиница предназначена для проведения конгрессов, конференций, то есть речь идет о бизнесе, то данный показатель колеблется от 1 до 1,3. Если же отель позиционируется как место для отдыха и развлечений, то показатель посещаемости варьирует от 1,8 до 2 и выше.

3. Средняя стоимость номера (Average Daily Rate) – показатель, который равен отношению поступлений денежных средств от продажи номерного фонда гостиницы за день к числу проданных номеров.

$$ADR = \frac{D_n}{N_n}, \quad (3)$$

где: ADR – средняя стоимость номера;

D_n – доход от проданных номеров;

Например, 13 мая 201X года в гостинице «Амбассадор» общий доход от 215 проданных номеров составил 914184,59 рубля. Таким образом, средняя стоимость номера в этот день была 4252,02 рубля.

4. Средний доход на один номер ($RevPAR$ – Revenue per Available Room) – показатель, который равен отношению поступлений денежных средств от продажи номерного фонда гостиницы за день к общему количеству номеров. Показатель математически равен произведению средней стоимости номера на коэффициент использования номерного фонда (уровень загрузки гостиницы).

$$RevPar = \frac{D_n}{N}, \quad (4)$$

где: $RevPAR$ – средний доход на один номер;

N – общее количество номеров.

Например, 13 мая 201X года в гостинице «Амбассадор» общий доход от 215 проданных номеров составил 914184,59 рубля. Общее количество номеров – 251. Таким образом, средний доход на один номер был 3642,17 рубля.

$RevPAR$ является одним из наиболее признанных и наиболее часто используемых показателей эффективности в гостиничной индустрии. Однако нельзя при анализе экономической эффективности работы отеля брать за основу исключительно $RevPAR$. Данный показатель может быть только отражением доли выручки без всех остальных источников, ее формирующих, что необходимо учитывать при анализе, когда сравниваются другие показатели деятельности отеля.

$RevPAR$ ставит большие отели в невыгодное положение по сравнению с малыми. Так, проще добиться высокой заполняемости отелю, у которого 100 номеров, чем отелю, имеющему 200 номеров, особенно когда присутствуют сезонные всплески и падения (или даже колебания между уровнем загрузки в будние и выходные дни). Следовательно, $RevPAR$ у больших отелей, при прочих равных условиях, будет ниже, чем у маленьких. Тем не менее, большие гостиницы имеют более хорошие экономические и финансовые показатели, чем маленькие отели (при том, что значение $RevPAR$ у них ниже).

Основная задача любого отельера – стремиться к тому, чтобы $RevPAR$ был максимально близок или равен ADR , или, другими словами, отель был полностью занят, и свободных номеров не было.

На основе анализа перечисленных ранее показателей невозможно вынести верное суждение об общей эффективности эксплуатации гостиницы, то есть с учетом использования номерного фонда, использования мощности ресторана, оказания других услуг. В западных странах рассчитывается показатель *RBE*, называемый *Валовый результат от эксплуатации* (Gross Operating Profit).

RBE является специфическим показателем эффективности эксплуатации гостиниц. Так, в 2010 году этот показатель варьировал от 25% до 41% по различным категориям гостиниц. Его изменение находится в зависимости от категории отеля и географической зоны, где расположен отель. Например, у гостиниц 4Высший и 5* в среднем *RBE* был 28%-29%, в то время, как у экономических (дешевых) отелей этот показатель в последние годы достигает уровня 38%-39%. [1]

Предоставление услуг по размещению – это основной источник дохода гостиниц. В больших гостиницах важным источником дохода являются рестораны, в маленьких же отелях и в квартирах-отелях питание часто ограничивается только завтраком. Кроме того, гостиница может получать доходы от сдачи в аренду автомобилей, от предоставления других услуг (стирка, химчистка...). Следовательно, необходимо проанализировать эффективность работы каждого подразделения, поэтому в управленческой отчетности следует представлять затраты и расходы по центрам затрат. В частности, можно использовать разработанную систему для отелей в США, а именно Uniform System of Accounts for Hotels. [4]

Это система представления затрат по центрам затрат, а именно, по операционным департаментам (производящим доходы): затраты, которые могут быть точно разделены между задействованными операционными департаментами (предоставление услуг по размещению, питание...), и затраты функциональных департаментов (администрация, маркетинг, содержание, энергия). Распределяемыми затратами являются прямые затраты (себестоимость продаж), расходы на персонал и расходы, прямо связанные с деятельностью департамента.

Нераспределяемыми являются расходы и затраты, которые нельзя прямо увязать с операционными департаментами, а именно:

- расходы на персонал и расходы, связанные с деятельностью функциональных департаментов;
- затраты на маркетинговые исследования и продвижение;
- затраты на электроэнергию, кроме тех, что связаны с деятельностью ресторанов;
- расходы на содержание.

Такая система представления затрат позволяет рассчитать *RBE* – Валовый результат от эксплуатации (Gross Operating Profit), показатель, который полностью относится к эксплуатации, так как он не учитывает «капитальные» затраты, относящиеся к зданию или к его оборудованию (износ, страхование, влияние финансирования, налог на недвижимость...). Концепция *RBE* позволяет отделить составляющую «Недвижимость» от составляющей «Эксплуатация» этой самой недвижимости. Именно показатель *RBE* берется за основу при определении части гонораров менеджеров международных гостиничных сетей.

Таблица 1

Отчет о прибылях и убытках (для управленческих целей)

Уровень средней цены за комнату (в евро, без НДС, включая услуги)	Более 300	Менее 100
Департамент Размещение			
Доходы	100%		100%
Расходы на персонал	20,79%		18,1%
Другие расходы	11,30%		3,2%
<i>Маржа прямая по размещению</i>	<i>68,01%</i>		<i>78,7%</i>
Департамент Питание (ресторация)			
Доходы всего, в том числе	100%		100%
- еда	63,7%		75,1%
- напитки	29,6%		14,6%
- другие продажи ресторана	6,7%		10,3%
<u>Прямые затраты</u>			
- еда	22,9%		41,0%
- напитки	15,8%		27,6%
Итого прямые затраты	20,7%		38,8%
Затраты на персонал	54,8%		44,7%
Другие затраты	12,4%		3,6%
<i>Маржа прямая по ресторации</i>	<i>13,2%</i>		<i>16,9%</i>
Другие операционные департаменты			
Доходы	100%		100%
Прямые затраты	6,7%		5,7%
Затраты на персонал	18,6%		4,5%
Другие расходы	9,8%		9,8%
Итого затраты других операционных департаментов	32,1%		14,4%
<i>Маржа прямая других операционных департаментов</i>	<i>67,9%</i>		<i>85,6%</i>
Аренда, Другие доходы			
<i>Маржа прямая по аренде, другим доходам</i>	<i>100%</i>		<i>100%</i>
Маржа операционных департаментов	53%		59%
Не распределяемые расходы			
<u>Администрация</u>			
Расходы на персонал	5,7%		5,1%
Другие расходы	4,2%		3,4%
Итого общие расходы	9,9%		8,5%
<u>Маркетинг</u>			
Расходы на персонал	1,9%		1,2%
Другие расходы	2,1%		2,7%
Итого расходы по маркетингу	4,0%		3,9%
<u>Энергия</u>	1,9%		3,3%
<u>Содержание</u>			
Расходы на персонал	1,7%		1,6%
Другие расходы	4,0%		3,9%
Итого расходы по содержанию	5,7%		5,5%
Всего не распределяемые расходы	19,6%		17,9%
Результат до выплат менеджерам/Result Before Management Fees and Incentive Fees	33,4%		41,1%
Расходы офиса	3,7%		3,2%
Результат до постоянных затрат/Profit Before Cost	29,7%		37,9%

На наш взгляд, при надлежащем ведении финансового учета и использовании компьютерных программ подобное разделение затрат и расходов не составит большого труда, а выгоды для анализа как в динамике, так и в пространстве, очевидны.

Библиография:

1. L'Industrie Hôtelière Française 2011 – <http://www.kpmg.com/FR/f>
2. <http://ambassador-hotel.ru> – официальный сайт гостиницы «Амбассадор».
3. <http://prohotel.ru> – ProHotel: Портал про гостиничный бизнес.
4. <http://www.pkfc.com> Uniform System of Accounts for the Lodging Industry

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ КАК ФАКТОР, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЙ ЭФФЕКТИВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Главный бухгалтер Руслан Думбравэ, «ACONST-PRIM», SRL

This article discusses the problem of internal as factor that ensures efficiency of enterprises. In modern conditions of internal control must be present at all levels of government. The effectiveness of internal control depends on the performance of the businesses and the performance of the businesses together – one of the conditions for the effectiveness of social production.

Актуальной проблемой для современных предприятий является грамотное управление. Управление представляет собой процесс использования экономической информации для планирования, организации, учета, мотивации и контроля над достижением цели предприятия. Благополучие и эффективность деятельности предприятия зависит не только от первоначального капитала, но и от профессионализма управленческого персонала. Появление новых организационных структур, которые строятся на интеграции капитала хозяйствующих субъектов, осуществляющих различные виды деятельности и создающих объединения в виде ассоциаций, и увеличение направлений видов деятельности таких организационных структур обуславливает необходимость усиления контроля над денежными потоками и системой управления предприятием. Эти цели могут быть успешно достигнуты при рационально организованной, действующей системе внутреннего контроля, позволяющей реализовать учетную политику, соблюсти единую методологию учета, осуществить своевременное перераспределение ресурсов. При этом, чем более значительно предприятие по масштабам деятельности, оборотам, по организационной структуре, тем выше требования к системе контроля и актуальнее задача повышения ее эффективности и качества. Четкая организация подхода к системе внутреннего контроля помогает руководству предприятий более эффективно вести свой бизнес.

Системы внутреннего контроля имеются на всех предприятиях, однако далеко не всегда они удовлетворяют современным требованиям, которые выражаются в необходимости:

- обеспечения тесной взаимоувязки системы внутреннего контроля, анализа и оценки производственно-финансовой деятельности;
- своевременной реакции на изменения внешней среды и непрерывного отслеживания изменений, происходящих во внешней и внутренней средах компании;
- выбора наиболее эффективных управленческих решений по устранению выявленных негативных отклонений.

В современных условиях внутренний контроль должен присутствовать на всех уровнях управления. От эффективности внутреннего контроля зависит эффективность

функционирования хозяйствующих субъектов (экономических единиц), а эффективность функционирования хозяйствующих субъектов в совокупности – одно из условий эффективности всего общественного производства.

Система внутреннего контроля создает реальные предпосылки к совершенствованию бизнеса, а именно:

- дает возможность на выгодных условиях привлекать инвестиции;
- дает возможность эффективно управлять материальными и трудовыми ресурсами;
- дает возможность проводить рациональную ценовую политику;
- дает возможность контролировать деятельность топ-менеджмента.

Анализ и оценка действующей в настоящее время системы внутреннего контроля в ряде предприятий показал, что она нуждается в существенном усовершенствовании.

Правильно организованная система внутреннего контроля позволяет не только своевременно находить изъяны в деятельности предприятия, но и принимать меры для устранения и предотвращения их появления в дальнейшем.

При исследовании вопросов, касающихся системы внутреннего контроля, мы столкнулись с достаточно парадоксальной ситуацией, сложившейся в настоящее время. С одной стороны, можно констатировать наличие повышенного интереса к данной экономической категории на протяжении последних десяти-пятнадцати лет. С другой стороны, общепризнанного однозначного определения системы внутреннего контроля до сих пор не существует.

Многие исследователи рассматривают контроль в качестве одной из функций управления, т.е. особого вида деятельности субъекта, имеющего целевую направленность, определенное содержание и способ осуществления. Например, М.В. Мельник А.С.Пантелеев А.Л.Звездин под внутренним контролем понимают « систему постоянного наблюдения и проверки работы организации в целях оценки обоснованности и эффективности принятых решений, выявления отклонений и неблагоприятных ситуаций, своевременного информирования руководства для принятия решений по устранению, снижению рисков его деятельности и управлению ими» [1, с. 45].

Другого мнения придерживается Д.К. Робертсон, который считает, что «внутренний контроль – это все процедуры и политика компании, направленные на предотвращение, выявление и исправление существенных ошибок и искажение информации, которые могут возникнуть в бухгалтерской отчетности» [2, с. 237].

В.Г.Афанасьев считает, что контроль – это труд по наблюдению и проверке соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям – законам, планам, стандартам, правилам, приказам и т.д.; труд по выявлению результатов воздействия субъекта на объект, допущенных отклонений от требований управленческих решений, от принятых принципов организации и регулирования. Выявляя отклонения и их причины, работники подразделения контроля определяют пути устранения препятствий на пути оптимального функционирования организации [3, с. 140].

Не уменьшая достоинства указанных определений, мы считаем, что система внутреннего контроля – это совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности.

В рыночных условиях, характеризующихся высокой неопределенностью и нестабильностью внешней среды, эффективное управление предприятием предполагает гораздо больший спектр работ, чем при плановой экономике. Усиление конкурентных отношений на мировых и отечественных рынках, стремительное развитие и смена технологий, растущая диверсификация бизнеса, усложнение бизнес-проектов и другие факторы обуславливают новые требования к системе внутреннего контроля. В

современных условиях внутренний контроль должен присутствовать на всех уровнях управления. В широком смысле, в конкурентной среде эффективность внутреннего контроля при прочих равных условиях – это гарантия успешной деятельности предприятия.

В этих условиях система внутреннего контроля предприятия должна ориентироваться на обеспечение следующих основных показателей эффективности функционирования:

- устойчивое положение предприятия на рынках;
- признание предприятия субъектами рынка и общественностью;
- современная адаптация системы производства и управления предприятием к динамичной внешней среде (рыночной конъюнктуре).

Построение системы внутреннего контроля связано с рядом проблем, в том числе:

1. Обеспечением сохранности активов и эффективным использованием ресурсов.
2. Улучшением организации бизнес-процессов.
3. Обеспечением полноты, надежности и достоверности финансовой, управленческой и налоговой отчетности, а также прозрачности процесса подготовки любых видов отчетности.
4. Предупреждением, выявлением и устранением нарушений в работе организации, в том числе случаев умышленного или неумышленного ненадлежащего использования активов.
5. Контролем за соблюдением требований действующего законодательства и внутренних регулирующих норм.

Для достижения целей организации системы внутреннего контроля необходимо решение отдельных задач. Руководство предприятия обязано обеспечить организацию и поддержание на должном уровне такой системы внутреннего контроля, которая являлась бы достаточной для того, чтобы:

- в бухгалтерскую (финансовую) отчетность было включено и правильно определено, классифицировано, оценено и зарегистрировано;
- бухгалтерская (финансовая) отчетность давала верное и объективное представление о предприятии в целом;
- внутренняя отчетность оперативно передавалась лицам, уполномоченным принимать управленческие решения для ее оптимального использования.
- компьютерные программы, контролирующие функционирование учетной системы, включающие формирование первичных документов, их анализ и разnosку по счетам, не могли быть сфальсифицированы;
- средства предприятия не могли быть незаконно присвоены или неэффективно использованы;
- все отклонения от планов своевременно выявлялись, анализировались, а виновные несли ответственность.

Основными условиями достижения эффективности управления организацией на основе системы внутреннего контроля можно выделить:

- соответствие деятельности фирмы принятой миссии и стратегии;
- устойчивость фирмы с финансово-экономических позиций;
- сохранность ресурсов и потенциалов фирмы, в том числе подготовка систематизированных и обобщенных данных для использования в управлении;
- должный уровень полноты и точности первичных документов и качества первичной информации для успешного руководства и принятия эффективных управленческих решений;
- рациональное и экономное использование всех видов ресурсов;
- соблюдение сотрудниками фирмы установленных администрацией требований, правил, процедур;

- соблюдение требований законодательных актов.

Систему внутреннего контроля можно охарактеризовать как своего рода эксперта в области управления. Она призвана стать регулятором совместной деятельности отдельных бизнес-единиц, находить пути улучшения деятельности фирмы, разрабатывать процедуры получения максимальной прибыли при четком распределении уровня затрат. Однако затраты на организацию такой системы достаточно высоки, а получение выгод отложено на будущее, но они могут быть измерены и оценены не только в стоимостном выражении, но и в степени устойчивости развития фирмы.

Основываясь на проведенных исследованиях системы внутреннего контроля, можно сформулировать следующие рекомендации по постановке и совершенствованию внутреннего контроля предприятия:

1. Эффективная система внутреннего контроля, возможная только в тех фирмах, генеральное руководство которых берет на себя ответственность за ее организацию и функционирование.
2. Внутренний контроль, рассматривающийся как средство реализации целей и стратегии фирмы.
3. Регламентация деятельности на основе специальных схем последовательности операций.
4. Внедрение новых информационных технологий в основные управленческие процессы.
5. Требование документального подтверждения выполнения контрольной работы.
6. Периодическое перераспределение обязанностей между работниками.
7. Внутренний контроль, рассматривающийся как средство реализации целей и стратегии фирмы.
8. Организация рационального уровня затрат, способная снизить издержки.
9. Целостность системы внутреннего контроля, которую должны обеспечивать внутренние аудиторы.
10. Административный совет, играющий активную роль в наблюдении за системой контроля, для чего он должен располагать подробной информацией о финансовом положении предприятия, основных рисках общей рентабельности.

Для создания эффективной системы внутреннего контроля немаловажно наличие внутренней нормативной базы. Исходя из практики, важнейшими документами при этом являются:

1. Положение о подразделении внутреннего контроля (аудита), которым определяется по сути место и роль данного подразделения в системе управления организации.
2. Положение о внутреннем контроле финансово-хозяйственной деятельности организации. Данный документ определяет порядок организации контрольной деятельности в организации. Он обобщает решения, принятые высшим руководством, и определяет Политику в области внутреннего (управленческого) контроля, а именно:
 - цели и задачи системы внутреннего контроля;
 - основные принципы организации системы внутреннего контроля;
 - структуру организации контрольной деятельности.
3. Рабочие документы самого подразделения внутреннего контроля (аудита), регламентирующие деятельность персонала подразделения.

Данные документы важны также в плане создания внутренней культуры контролирующего подразделения, уровень которой во многом определяет отношение к нему со стороны других подразделений организации. В мировой практике наличие соответствующим образом формализованных внутренних нормативных документов,

регламентирующих контрольную деятельность, является одним из показателей уровня корпоративного управления и прозрачности бизнеса.

Таким образом, можно сделать вывод, что система внутреннего контроля является основополагающим фактором, обеспечивающим непрерывность и эффективность деятельности предприятия. Любая составляющая внутреннего контроля, в конечном счете, является следствием видения руководителем предприятия особенностей построения системы управления.

Литература:

1. Мельник М.В., Л.С.Пантелеев, Звездин Л.Л. *Ревизия и контроль*: Учебное пособие. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004 г. 520 с.
2. Робертсон Джек К. *Аудит* / Пер. с англ. – М.: КРМГ, 1993. 496 с.
3. Афанасьев В.Г. *Научное управление обществом. Опыт системного исследования*. – М: Политиздат, 1973. 391 с.
4. Друри К. *Управленческий и производственный учет*: Учебное пособие. – Москва, ЮНИТИ, 2002 г.
5. Газарян А.В., Михайлова О.И. *Система внутреннего контроля организации // Бухгалтерский учет*, 1999 г. – № 9.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ РАСХОДОВ НА РЕАЛИЗАЦИЮ КАК ОСНОВА ДЛЯ ПРИНЯТИЯ ЛОГИСТИЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

*Ст. преп. Т.И. Мурачева,
УО «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь*

The features of cost formation of goods sold are studied in the context of management accounting and logistic solutions interrelation. The procedure of expense tracking for realization is proposed. This procedure is done on the base of responsibility centers in the view of «missions» assigned for the centers. It determines the costs of the system with the use both of the target principle (i.e. to allocate the costs incurred to achieve a specific purpose related to the type of production), and the functional principle – according to responsibility centers' expense. The author's approach is stated for the definition of responsibility centers' expense composition in the part of sales cost. Proposed methodology will allow systematizing expense tracking for realization for the purpose of cost logistic management.

Важной особенностью формирования логистических затрат и последующего принятия логистических решений является их реализация в рамках уровня издержек, существующего в системе. При оценке логистических затрат принимается в расчет редкость ресурсов и рассматривается возможность их альтернативного использования. Предполагается, что применение ресурсов в одних целях исключает их направление на другие цели. Складывается проблема, какому выбору отдать предпочтение, чтобы не упустить доходы и не понести лишние затраты. Проведем исследование данной проблемы в контексте взаимосвязи учета логистических издержек на реализацию с бухгалтерским управленческим учетом.

В целях сокращения логистических издержек организации проводят мероприятия по рационализации сферы обращения и производства в отдельных или всех звеньях цепи товародвижения. Благодаря логистическому подходу отпала необходимость в изолированной (функциональной) оценке этих мероприятий, при которой оперируют средними величинами функциональных расходов (на транспорт, на складирование и др.), и стала внедряться оценка по суммарным затратам. Организации анализируют общие затраты, используя так называемый «принцип одного зонтика». Калькуляция

расходов составляется не для каждой отдельной функции (складирование, транспортировка, содержание запасов и др.), а по конечному результату – после реализации задач по обслуживанию определенного клиента в соответствии с его требованиями и условиями. Другими словами, калькуляция расходов осуществляется не по функциональному принципу, а с ориентацией на конечный результат, когда первоначально определяются объем и характер работы логистической системы, а затем затраты, связанные с ее выполнением.

В этих условиях получил развитие новый подход к исчислению издержек – метод миссий, заключающийся в разработке «миссий», т.е. определении целей, которые должны быть достигнуты логистической системой в рамках определенной ситуации «продукт-рынок». Под миссией в данном случае понимается совокупность последовательных действий, направленных на решение какой-либо задачи, например обеспечение поставок в определенный срок или с минимальными издержками. Другими словами, миссия – это совокупность целей обслуживания покупателей, достижение которых должно обеспечиваться системой в конкретном рыночном аспекте. Каждая такая цель должна иметь качественную характеристику, количественную характеристику и временной интервал, отводимый на достижение данной цели.

В настоящее время в соответствии с методом миссий одним из базовых принципов калькуляции логистических издержек стало требование обязательного отражения материальных потоков, пересекающих традиционные функциональные границы, возникающие при выполнении отдельных операций. Таким образом, современная система калькуляции издержек рассматривается, с одной стороны, как система, определяющая общие затраты на логистику в соответствии с ее целями («выходами»), а с другой – как сумма расходов, связанных с выполнением традиционных функций логистики («входам»). При этом издержки по «выходам» и «входам» согласовываются между собой [1, с. 39].

По мнению доктора экономических наук, профессора И.И.Полищук при использовании метода миссий следует выделять отдельно калькулирование издержек миссии. Как метод расчета затрат калькулирование издержек миссии представляет собой полную противоположность традиционным методам. Практическое применение метода калькулирования издержек миссии требует, чтобы, во-первых, были выявлены центры ответственности по видам деятельности, связанные с конкретной миссией распределения (транспортировка, хранение, создание запасов и др.); во-вторых, чтобы растущие издержки каждого центра ответственности, возникающие в результате осуществления соответствующей миссии, были изолированы друг от друга. [2, с.424].

Следует отметить, что согласно действующим нормативным документам Республики Беларусь «метод миссий» не применяется, однако, на наш взгляд, целесообразно использовать этот метод при учете и распределении затрат на реализацию. Для этого определим логистическую систему реализации продукции, которая представлена на рисунке 1.

С одной стороны реализация продукции – это подсистема, которая обеспечивает выбытие материального потока в виде готовой продукции из единой логистической системы, которой является предприятие. С другой стороны, при детальном рассмотрении логистическая система реализации продукции из подсистемы разворачивается в сложную систему, представляющую собой совокупность центров ответственности, находящихся в отношениях и связях друг с другом, образующих определенную целостность, единство.

Контрольные функции по управлению логистической системой реализации продукции возлагаются на сектор бухгалтерского учета.

Каждый из центров ответственности взаимосвязан друг с другом в части представления и использования информации, каждый центр отвечает за затраты своего направления, соответственно учет затрат ведется по центрам ответственности исходя из миссии, определенной индивидуально для каждого центра ответственности.



Рисунок 1. Логистическая система реализации продукции

Источник: собственная разработка

Общая миссия для этих центров ответственности может быть сформулирована как достижение наибольших поставок продукции потребителям в удобные для них сроки с минимальными расходами при соблюдении требуемой партионности и интервалов отправок.

Индивидуальная миссия для каждого центра ответственности формулируется исходя из назначения центра, специфики деятельности, особенностей затрат с учетом общей миссии. Поэтому отдельные элементы индивидуальных миссий могут быть одинаковыми для разных центров ответственности.

Считаем обоснованным предложить методику отражения взаимозависимости общей миссии и индивидуальных миссий центров ответственности в логистической системе реализации продукции. Данная методика представлена в таблице 1.

Таким образом, из таблицы 1 видно, что данная методика позволяет, просчитав затраты по строкам, определить затраты по каждой миссии в целом по предприятию. Кроме того, сложив затраты по столбцам, можно определить затраты каждого центра ответственности в части выполнения возложенной на него миссии.

Считаем, что для получения максимального эффекта расчетов для предприятия важно наиболее точно определить перечень тех затрат, за которые отвечает каждый центр ответственности, и организовать их учет и распределение по миссиям. Для этого автором разработан следующий состав затрат центров ответственности в части расходов на реализацию, который представлен на рисунке 2.

Таблица 1

Предлагаемая методика отражения взаимозависимости общей миссии и миссий центров ответственности

Характеристика миссии	Центры ответственности				Итого
	склад готовой продукции	транспортный сектор	сектор маркетинга	информационный сектор	
1	2	3	4	5	6
Миссия А: достижение минимальных расходов	+	+	+		+
Миссия Б: достижение наибольших поставок	+	+	+		+
Миссия В: доставка продукции в удобные для потребителей сроки		+	+	+	+
Миссия Г: соблюдение партионности и интервалов отправок	+			+	+
Общая миссия: достижение наибольших поставок продукции в удобные сроки с минимальными расходами при соблюдении требуемой партионности и интервалов отправок	+	+	+	+	+

Источник: собственная разработка

ЦЕНТРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

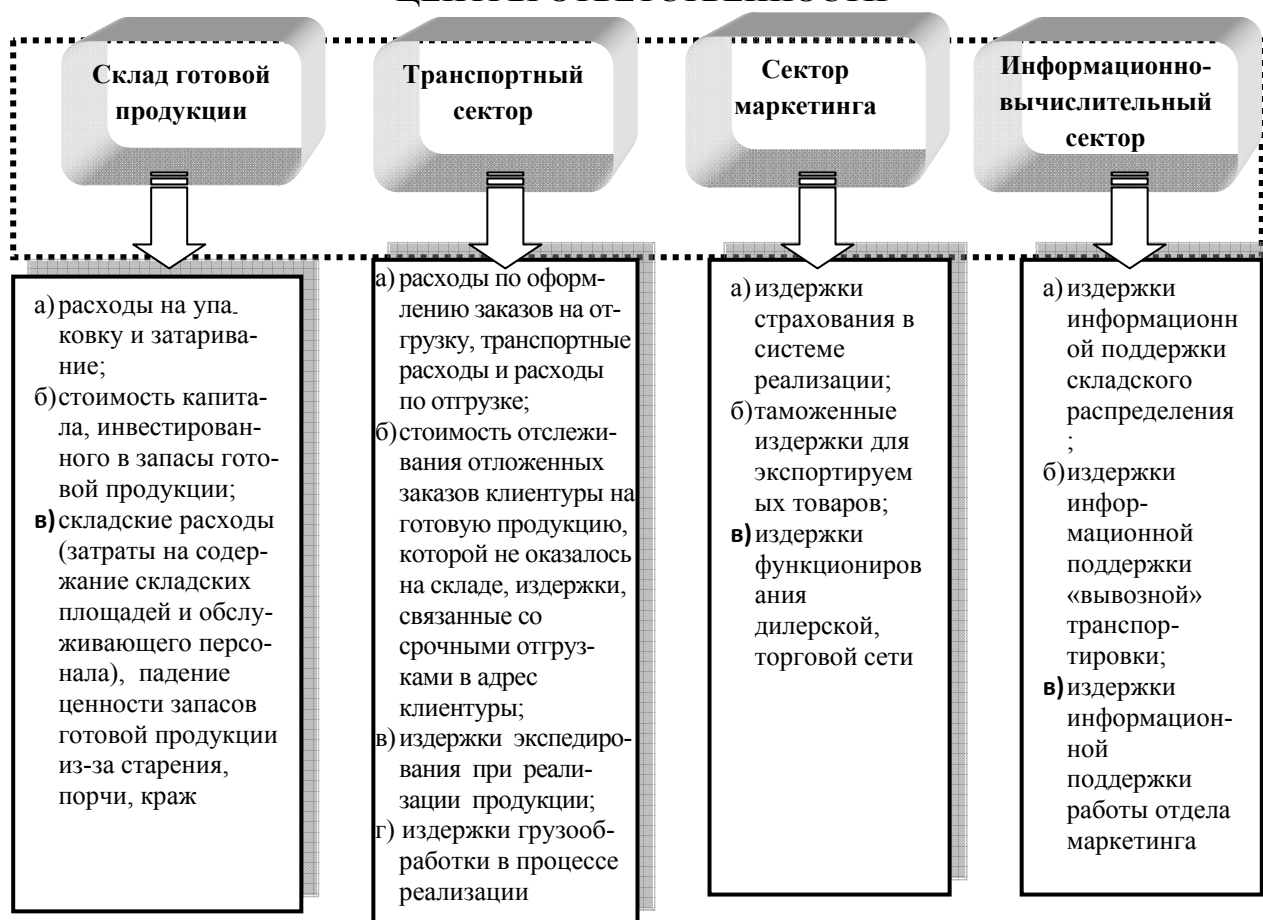


Рисунок 2. Предлагаемый состав расходов на реализацию по центрам ответственности

Источник: собственная разработка

В результате проведенных исследований сделаны следующие выводы:

- учет логистических издержек на реализацию на основе метода миссий дает возможность определить издержки системы как по целевому принципу, так и по функциональному принципу – по центрам ответственности затрат;
- предложенная методика учета данных расходов по центрам ответственности в разрезе «миссий» способствует более точному формированию величины расходов на реализацию, а значит, и более правильному ее распределению, что позволит систематизировать бухгалтерский учет расходов на реализацию в целях логистического управления расходами.

Литература:

1. *Логистика: Учеб. пособие* / Под ред. Б.А. Аникина. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 327 с.
Режим доступа: http://www.chibl.ru/lib/study/logistika/b_a_anikin_logistika.html -
Загл. с экрана.

Логистика: Учеб. пособие / И.М.Баско, В.А.Бороденя, О.И. Карпеко [и др.]; под ред. д-ра экон. наук, профессора И.И.Полищук. – Минск: БГЭУ, 2007. – 431 с.

LIMITELE METODELOR CLASICE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR UTILIZATE ÎN INDUSTRIA MOBILEI, CĂI DE PERFEȚIONARE A ACESTORA

Lect. univ. Maia Bajan, ASEM

Le système traditionnel de la comptabilité analytique de gestion est largement influencé par les règles et les procédures de la comptabilité financière. Il est orienté vers la production des rapports financiers qui prennent généralement du temps pour être exploités et qui n'ajoutent donc pas de la pertinence à la prise de décision (la méthode du coût complet, la méthode du coût direct, l'imputation rationnelle des coûts de structure...). Ces méthodes ne traitent que des ressources directement utilisées comme la main d'œuvre directe, les matières premières et les composants du produit fabriqué.

Informațiile privind costurile de producție ocupă în entitate un loc central, determinat de implicațiile acestora asupra stării actuale și a evoluției viitoare a entității. Valoarea informației referitoare la costul de producție justifică utilizarea ei atât în elaborarea deciziilor privind activitatea curentă, cât și a celor vizând strategia entității.

Pe baza informațiilor referitoare la costul de producție în cadrul entităților producătoare de mobilă, se iau decizii, ca: estimarea volumului producției și, implicit, a structurii acesteia, în vederea obținerii unui anumit profit; elaborarea unei anumite strategii de producție în urma analizării mai multor alternative posibile, vizând menținerea în fabricație a unor produse noi și renunțarea la fabricarea celor considerate vechi; decizia privind prețul de vânzare al produselor, acceptarea sau respingerea unor comenzi ocazionale; decizia privind investițiile prin aplicarea noilor tehnologii; diversificarea activității entității etc.

O analiză temeinică a metodelor de calculație a costurilor utilizate de entitățile producătoare de mobilă conduce la concluzia că acestea au un mare dezavantaj legat de lipsa de operativitate și de previziune. Acest lucru face ca informațiile în legătură cu desfășurarea procesului de producție să nu ajungă la conducere în timp util, astfel încât aceasta să adopte cele mai bune decizii.

La fiecare etapă a procesului de producție, se obțin date în legătură cu eficiența activității desfășurate pe centre de responsabilitate sau pe fiecare produs, prin depistarea abaterilor de la prevederile stabilite inițial în bugete.

Astfel, conducerea entităților de mobilă are posibilitatea să urmărească și să controleze cum se asigură rentabilitatea activității desfășurate, atât la nivelul entității, cât și la nivelul locului de muncă, precum și posibilitatea de a determina răspunderea materială și contribuția fiecărei persoane la rezultatele obținute. Concomitent cu colectarea consumurilor se obțin informații privind abaterile consumurilor efective de la cele stabilite standard pe articole de calculație, care sunt analizate mai apoi pe locuri de apariție și cauze de apariție a acestora.

Analiza detaliată a tuturor acestor elemente dă posibilitate ca, pe baza concluziilor rezultate, să se ia măsuri din timp, evitându-se consumurile inutile care apar în cazul aplicării metodelor tradiționale de conducere.

Costul de producție prezintă un rol deosebit în orice etapă pentru organizarea și desfășurarea procesului de producție. De aceea, acesta trebuie calculat cât mai exact. Calculul cu exactitate a diferitelor categorii de consumuri, care intră în componența costului de producție, impune aplicarea celor mai adecvate metode și tehnici de calculație a costurilor, capabile să furnizeze informațiile necesare pentru urmărirea pe parcurs a abaterilor de la bugetele prestabilite. Pe baza analizei cauzelor care au determinat abaterile respective, conducerea entităților va putea adopta decizii corespunzătoare în vederea desfășurării activității viitoare. Eficiența metodei folosite depinde de operativitatea cu care informațiile necesare sunt furnizate conducerii, pentru ca aceasta să poată adopta decizii în timp util.

Actualmente, metoda de calculație utilizată de majoritatea entităților producătoare de mobilă din Republica Moldova este metoda pe comenzi, deoarece vine în întâmpinarea preferințelor consumatorilor. Metoda dată prezintă avantaje, fiindcă permite o individualizare și o calculare a costurilor cât mai apropiat de realitate. Caracteristic pentru acestui tip de producție îi este faptul că produsul finit se obține într-un singur exemplar sau într-un număr mic de exemplare, de asemenea, produsul finit poate rezulta prin asamblarea părților sale componente.

Fiind o metodă de calculație de tip absorbant, presupune respectarea etapelor specifice acestor metode, inclusiv etapa determinării cantitative și valorice a producției în curs de execuție. În cadrul acestei metode de calculație a costurilor, un rol deosebit îl ocupă comanda de fabricație, care nu trebuie confundată cu purtătorul de consumuri. Purtătorul de consumuri este produsul unicat sau seria de produse care se fabrică.

Comanda de fabricație ajută doar la delimitarea consumurilor constituind un instrument de lucru în funcție de care se organizează și delimitează consumurile pe purtători de consumuri. Costul efectiv al unei comenzi se determină la sfârșitul perioadei de gestiune în care acesta s-a terminat. În cazul în care comanda cuprinde mai multe unități de produs, se determină costul pe produs prin raportarea totalului consumurilor de producție colectate pe articole de calculație la cantitatea de produse obținute.

Dacă produsele, care fac parte din aceeași comandă de fabricație, se predau la magazia de produse finite sau chiar clientului, înainte de a fi terminată întreaga comandă, aceasta se evaluează la un cost antecalculat sau la un cost efectiv al unor produse similare din perioadele de gestiune precedente.

Prin decontarea părții din producția obținută la un cost antecalculat sau la un cost efectiv al unui produs similar, întreaga diferență de cost se suportă de ultimul lot de produse care se finalizează, ceea ce poate avea consecințe asupra situației economico-financiare în perioada terminării acestuia.

Totuși, metoda pe comenzi prezintă o serie de dezavantaje¹, cum ar fi:

- nu asigură, la finele perioadei de gestiune, cunoașterea consumurilor reale, deoarece execuția unor comenzi continuă și în perioadele viitoare;
- calcularea costului efectiv al comenzii la terminarea acesteia în totalitate nu permite urmărirea operativă a costurilor în cazul comenzilor de lungă durată;

¹ Epuran, Mihail, Băbăiță, Valeria, Grosu, Corina. *Contabilitate și control de gestiune*. Editura Economică, 1999

- la sfârșitul perioadei de gestiune apar mai multe comenzi în curs de execuție, iar determinarea și evaluarea producției neterminate necesită un mare volum de muncă, putând influența exactitatea, calitatea și operativitatea indicatorilor calculației;
- evaluarea la costul standard a unor produse similare fabricate anterior sau a produselor predate parțial clienților înaintea terminării integrale a comenzii, face ca devierile față de costul efectiv al produselor să fie suportate de ultima parte din comanda respectivă, denaturându-se astfel costurile perioadei.

Din cele expuse mai sus, observăm că determinarea costului efectiv al produselor prin metoda pe comenzi este stopată de circuitul greoi al documentelor, trecând câteva luni după ce aceste produse au fost predate la magazie, bonurile de materiale nefiind încă înregistrate în post-calculație. Din acest motiv, prelucrările sunt tardive și nu sunt utile conducerii entității, dar se are în vedere perfecționarea sistemului informațional deja existent.

Aceste neajunsuri impun perfecționarea metodelor de calculație a costurilor, ca o consecință a faptului că în condițiile actuale eficiența procesului de producție depinde: de operativitatea cu care informațiile ajung la conducere, de priceperea cu care conducerea valorifică informațiile respective în adoptarea deciziilor și de controlul operativ al desfășurării procesului de producție.

Organizarea eficientă a activității economice impune perfecționarea metodelor de conducere a acesteia, ceea ce presupune și o reconsiderare a metodelor de calculație a costurilor, care trebuie să devină capabile de a furniza informații utile în vederea conducerii eficiente a producției în condițiile economiei de piață. O conducere eficientă nu poate fi realizată fără existența unui sistem informațional corespunzător cerințelor producției moderne, care să ofere posibilitatea adoptării de măsuri și decizii operative, temeinic fundamentate.

Perfecționarea și diversificarea metodelor de calculație a costurilor de producție au drept scop creșterea operativității și eficienței lor în furnizarea informațiilor necesare conducerii entității. Pentru creșterea eficienței metodei de calculație a costurilor, un rol important îl are și procesul de selectare a informațiilor utile activității de conducere în anumite perioade din activitatea entității. Perfecționarea metodelor contabile de gestiune și *calculație a costurilor* presupune adoptarea unor sisteme, metode și tehnici de bugetare, colectare și repartizare a consumurilor de producție care să permită operativitate, simplitate, economicitate etc. și care prevăd creșterea calității rezultatelor obținute.

O analiză critică a metodelor de calculație folosite trebuie să promoveze metode noi, care să ofere informații utile pentru management, să favorizeze creșterea gradului de responsabilitate al managerilor în obținerea de informații operative cu privire la desfășurarea procesului de producție și valorificarea lor în deciziile ce se impun pentru conducerea eficientă a entității.

Metodele de calculație tradiționale utilizate de entitățile producătoare de mobilă nu permit decât determinarea cu întârziere a costului efectiv pe produs, fără a oferi o informare corespunzătoare și operativă despre modul cum se desfășoară activitatea internă. Aceste metode de calculație a costurilor sunt orientate spre sectoarele efective de producție, ele fiind centrate pe controlul consumurilor directe, care se diminuează în favoarea celor indirecte¹.

Pentru entitățile producătoare de mobilă, propunem ca metodă de calculație a costului de producție – metoda standard-cost, aceasta plecând de la ideea calculării cu anticipație a costurilor de producție unitare. Costurile prestabilite sunt considerate științifice și, în același timp, reale. De aceea, orice abatere de la ele, apărută pe parcursul procesului de fabricație, se consideră „abatere de la normal”, stabilindu-se astfel cauzele și responsabilitățile pe fiecare sector de activitate. Adoptarea unei asemenea metode ar face posibilă reducerea costurilor în faza de proiectare și menținerea lor neschimbată pe durata ciclului de fabricație.

¹ Ebbeken, Klaus, Possler, Ladislau, Ristea, Mihai. *Calculația și managementul costurilor*. Editura Teora, 2000.

Bibliografie:

1. Călin O. coordonator și alții. *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*. Editura Tribuna Economică, București, 2005.
2. Epuran M., Băbăiță V., Grosu C. *Contabilitate și control de gestiune*. Editura Economică, 1999.
3. Ebbeken K., Possler M., Ristea M. *Calculația și managementul costurilor*. Editura Teora, București, 2000.
4. Ionașcu I., Filip T., Stere M. *Control de gestiune*. Ediția a II-a. Editura Economică, București, 2006.

ADMINISTRAREA ENTITĂȚII PRIN PRISMA CONTROLULUI DE GESTIUNE

Drd. Svetlana Mihaila, ASEM

Controlling is one of the management functions along with planning, organization, provisioning, and coordination. This function is important as it contributes to identifying errors and defines the decision-making process so that the deviations from established standards are reduced to the minimum.

În condițiile unei concurențe economice dure atât pe piața locală, cât și cea internațională, întreprinderile se află în căutarea unor instrumente efective, care le-ar asigura o gestiune eficientă. Astfel, în urma procesului de evoluție a contabilității de gestiune, a apărut un nou concept „**controlul de gestiune**”.

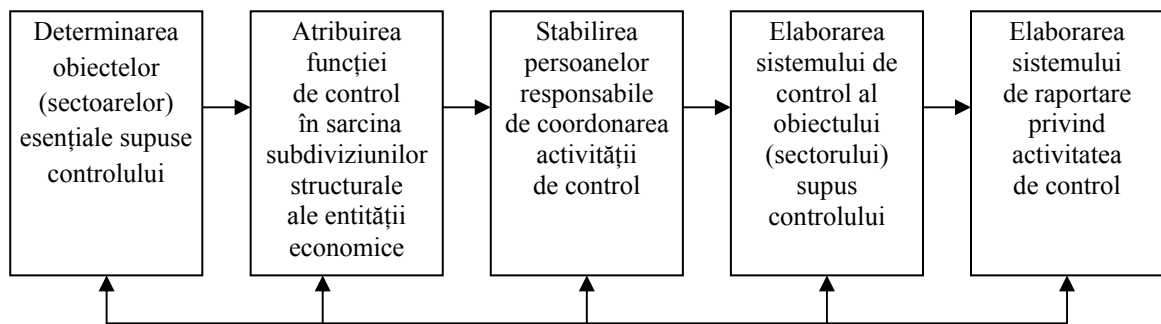
Controlul este una dintre funcțiile managementului de rând cu planificarea, organizarea, previziunea, coordonarea. Această funcție este importantă, deoarece ajută la identificarea erorilor, și condiționează luarea deciziilor corecte astfel, încât devierile de la standardele stabilite să se minimalizeze. În 1916, Henri Fayol [p.11, 1], a fost primul care a dat o definiție a controlului prin intermediul căreia se identifică legătura între control și management. „*Controlul constă în a verifica dacă totul decurge în conformitate cu planul adoptat, instrucțiunile și principiile stabilite, obiectivul lui fiind identificarea punctelor slabe, a erorilor și nemijlocit corectarea acestora și prevenirea repetării lor*”.

Un alt pas în evoluția noțiunii de control a fost efectuat de către profesorul american Anthony R. N. de la Harvard Business School, care, în scopul organizării și funcționării mai eficiente a întreprinderii, abordează în lucrările sale domeniul controlului de gestiune [p.233, 2].

Inițial, controlul era predestinat contabilității, având ca sarcină urmărirea realizării scopurilor acesteia, iar, în urma evoluției istorice a contabilității, el devine un element valoros al activității de gestiune. Controlul nu numai că are un rol funcțional, dar acestuia îi revine și funcția de motivare a deciziilor operaționale și nemijlocit producerea de informații. Îmbinând toate aceste elemente, controlul devine instrument eficient pentru gestiunea corectă și favorabilă a entității.

Stafford Beer, consultant și profesor la Business Scholl din Manchester, spunea că „*Management is the profession of control*”, de unde am înțelege că managementul este un instrument de exercitare a controlului. Gestiunea entității bazată pe control poate fi definită ca un efort sistematic depus de business, management, care ajută la compararea performanțelor obținute cu standardele, planurile, obiectivele prestabilite și stabilirea gradului de corespundere a rezultatelor obținute cu cele planificate, iar în cazul depistării devierilor (abaterilor) negative condiționează luarea de măsuri, acțiuni pentru a vedea dacă resursele întreprinderii și nemijlocit resursele umane sunt utilizate în cel mai efektiv și eficient mod.

Pentru asigurarea unui management eficient la toate nivelurile întreprinderii, e necesară crearea unui sistem de control, formarea căruia, în viziunea noastră, trebuie să se bazeze pe realizarea etapelor specificate mai jos (schema 1).



Schema 1. Planificarea strategică a unui sistem de control

Determinarea obiectelor (sectoarelor) esențiale ce urmează a fi supuse controlului permanent în vederea asigurării unui management reușit al organizației

Lista obiectelor (sectoarelor) ce urmează a fi supuse controlului de bază este determinată în baza principalelor funcții ale managementului. Această listă poate fi completată în urma analizei particularităților specifice ale activității desfășurate de către entitatea economică, precum și reieșind din factorii mediului intern și extern care influențează activitatea acesteia, și nemijlocit obiectivele strategice urmărite de organizație. Astfel, numărul obiectelor (sectoarelor) supuse controlului poate să varieze de la o întreprindere la alta.

Atribuirea funcției de control în sarcina subdiviziunilor structurale ale entității economice.

La această etapă, este binevenită efectuarea unei analize a reglementărilor privind subdiviziunile și a fișelor de post ale șefilor subdiviziunilor pentru a stabili:

- ✚ includerea tuturor obiectelor, care trebuie controlate de subdiviziune, în documentele sale organizaționale;
- ✚ includerea prevederilor privind responsabilitatea purtată pentru activitatea de control în documentele organizaționale;

Necesitatea luării acestor măsuri este de a exclude repetările în privința unor activități de control sau obiecte controlate.

Reieșind din rezultatele acestei etape, pot fi efectuate unele modificări în cadrul documentelor organizaționale, iar în caz de necesitate, pot fi luate decizii privind modificarea structurii organizaționale prin crearea de noi subdiviziuni, lichidarea sau comasarea acestora.

Stabilirea persoanelor responsabile de coordonarea activității de control

Pornind de la ideea că controlul este considerat una din funcțiile principale ale procesului de management, astfel toate subdiviziunile (angajații care activează în cadrul diferitor direcții și care dețin funcții de conducere), îndeplinesc și funcții de control. În cele din urmă, apare necesitatea de a coordona activitatea de control atât în cadrul subdiviziunilor structurale, cât și în cadrul organizației în ansamblu.

Responsabilitatea pentru coordonarea activității de control în cadrul organizației îi revine, de regulă, serviciului de audit intern. La nivel de subdiviziune, această sarcină poate fi atribuită unuia dintre adjuncții șefului (șefii de subdiviziuni) sau poate fi angajat un specialist.

De competența acestora, va ține: monitorizarea activității colaboratorilor în cadrul entității; asigurarea securității informaționale; prevenirea abaterilor în perioada următoare; elaborarea planului de măsuri de înlăturare a consecințelor abaterilor depistate și a cauzelor de apariție a acestora; informarea întregului personal și de conducere privind rezultatele controlului; analiza activității în baza rezultatelor controlului; evaluarea caracterului legal al deciziilor luate de organele de conducere.

Elaborarea sistemului de control al obiectului (sectorului) supus controlului

În acest caz, sunt necesare următoarele operații:

- ✚ stabilirea parametrilor de control ai obiectului controlat;

- ✚ determinarea semnificațiilor normative ale parametrului sau a abaterilor admisibile în raport cu normativul;
- ✚ determinarea ierarhiei măsurilor de corectare a abaterilor depistate;
- ✚ elaborarea mecanismelor de control al parametrilor și de aplicare a măsurilor de corectare.

La crearea sistemului de control, este importantă stabilirea corectă a parametrilor de control ai fiecărui obiect (sector) controlat. În caz de determinare incorectă, vor fi supuși controlului parametrii care nu asigură rezultatul preconizat al obiectului controlat și se va pierde controlul real asupra acestuia. În ceea ce privește măsurile de corectare, ele trebuie să fie adecvate consecințelor devierilor depistate, precum și cauzelor ce au generat apariția acestora. Caracterul adecvat este asigurat prin nerepetarea abaterii în perioadele următoare. Aceasta poate fi garantată prin înlăturarea abaterilor, în mod operativ, pe măsura apariției acestora.

Pentru a asigura un sistem de control, ce ar garanta un management eficient în cadrul subdiviziunilor, este necesar ca și personalul să participe activ la elaborarea acestui sistem. Acest fapt ar asigura capacitatea de lucru a sistemului elaborat, contribuind și la atenuarea parțială a atitudinii negative vizavi de control.

Elaborarea sistemului de raportare privind activitatea de control

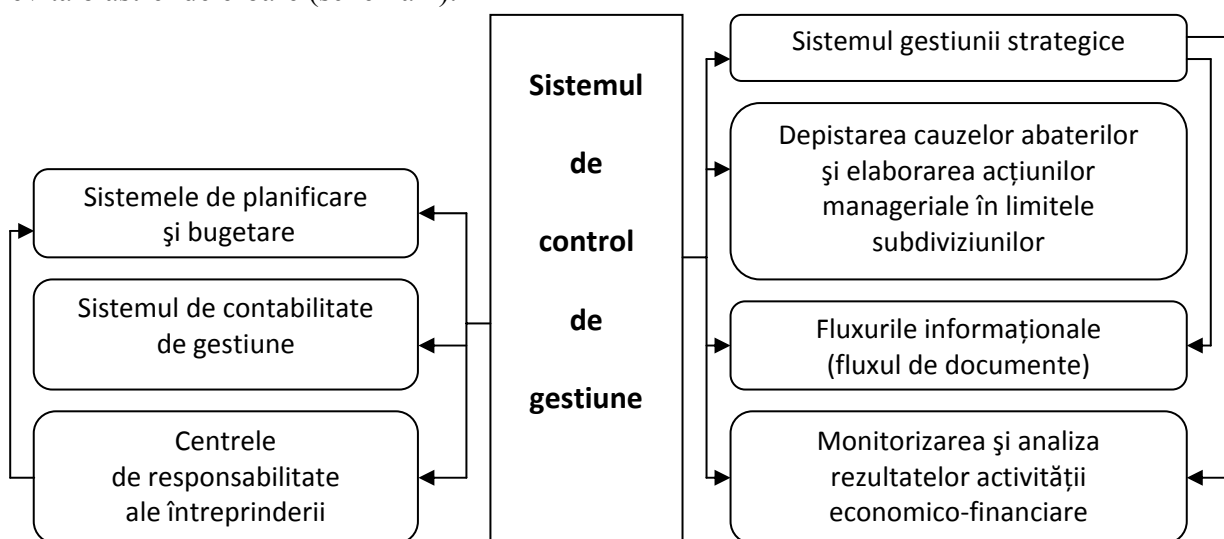
Rapoartele privind activitatea de control nu trebuie să dubleze formele de rapoarte generale existente în cadrul entității economice. Reieșind din practică, în procesul de luare a deciziilor manageriale, informația optimă este cea prezentată sub formă de tabele, grafice, însoțită de o notă explicativă privind dezvoltarea informației prezentate, abaterilor, consecințelor acestora, precum și a cauzelor de apariție a acestora.

Un avantaj al organizării unui sistem structurat de control este și posibilitatea de a elabora un mecanism de evaluare cantitativă a eficienței activității întreprinderii, dar, nu în ultimul rând, și a personalului subdiviziunilor.

În procesul de determinare a indicatorilor, sunt frecvente și încălcările principiului de controlabilitate – personalul este obligat să realizeze indicatori pe care nu sunt în măsură să-i influențeze în limitele competenței atribuite.

Controlul, ca parte integrantă a sistemului de gestiune, a proceselor economico-financiare și a rezultatelor activității întreprinderii, se bazează, în primul rând, pe informația contabilă. Cercetarea informației de evidență devine fundamentul evaluării situației financiare a întreprinderii, a proceselor ei de planificare, realizată de specialiștii în domeniu. Anume, în procesul de evidență, este creată baza de date, se determină conținutul ei, se realizează evaluarea și selectarea parametrilor în scopul caracterizării situației cantitative și calitative a obiectelor controlate.

Schema controlului, pe care o recomandăm în cadrul prezentului articol, permite de a evita o astfel de eroare (schema 2).



Schema 2. Componentele sistemului controlului de gestiune

Sistemul de control de gestiune reprezintă axa, în jurul căreia se unesc toate elementele esențiale ale organizării și gestiunii activității întreprinderii. Scopul principal al controlului de gestiune este de a orienta procesul de gestiune a întreprinderii spre atingerea strategiilor și a scopurilor stabilite.

Putem constata că controlul de gestiune este direct legat de aprovizionarea informațională a conducerii entității economice și de implicarea acestuia în procesul luării deciziilor manageriale. Atingerea strategiilor și a scopurilor stabilite devine posibilă doar în baza obținerii regulate a informației complete și veridice despre situația financiară și realizările din activitatea economică a întreprinderii.

Monitorizarea sistemului de control implică observarea permanentă a funcționării sistemului de control în scopul de a depista abaterile în procesul său de funcționare, de a evalua nivelul de conformitate a sistemului de control cu sarcinile de activitate, de a elabora propuneri și de a efectua controlul asupra executării deciziilor privind perfecționarea acestuia. Monitorizarea sistemului de control este efectuată de conducerea și angajații din cadrul diferitelor subdiviziuni, inclusiv subdiviziunile care se ocupă de reflectarea operațiunilor economice în evidența și rapoartele contabile, precum și de serviciul de control intern.

Un element indispensabil al sistemului de control îl constituie mijloacele de control, adică elementele de prezentare și acumulare a informației de control care permite de a interpreta și de a prezenta situația economico-financiară a entității economice. Efectuând o analiză a mijloacelor de control, putem afirma că elementele mijloacelor de control sunt prezente în activitatea tuturor subdiviziunilor din cadrul întreprinderii. La acestea, sunt atribuite: documentarea și circuitul de documente, normarea, reglementarea juridică în interiorul unității economice, sistemul de fișe de post etc. Numărul, structura și volumul mijloacelor de control variază în dependență de formele de control aplicate.

Astfel, în cazul în care, în cadrul întreprinderii, este prezent un sistem de control intern la circuitul de documente existent vor fi introduse forme suplimentare de raportare curentă.

Un sistem de control corect organizat permite nu doar de a depista la timp problemele în activitatea întreprinderii, dar și de a lua măsuri pentru lichidarea și prevenirea acestora în viitor. În linii generale, acest sistem constă din politici, proceduri, instrucțiuni, bugete, sisteme de evidență și raportare.

Controlul de gestiune cuprinde toate sferile de activitate economică a entității economice (științifico-tehnică, de producție, de aprovizionare, de comercializare) și reflectă într-un mod compact, influența numeroșilor factori interni și externi.

Prin urmare, unul din scopurile controlului de gestiune este asigurarea transparenței informaționale a tuturor componentelor obiectului (sectorului) supus controlului, astfel ca deciziile manageriale luate să fie justificate din punct de vedere economic și orientate spre eficientizarea activității întreprinderii.

Prin urmare, sistemul de control din cadrul organizației devine un factor important care sporește eficiența activității de management în cazul când sunt întrunite următoarele condiții:

- ✚ atitudinea interesată din partea conducerii de vârf a organizației care determină un mediu de control favorabil,
- ✚ existența unui serviciu de audit intern și a unui sistem de management orientate spre dezvoltarea sistemelor de control intern,
- ✚ loialitatea personalului din cadrul subdiviziunilor, care consideră sistemul de control drept parte componentă a sistemului de management.

În concluzie, sistemul controlului de gestiune poate fi caracterizat ca fiind una din funcțiile de management care include un șir de măsuri, metodici, proceduri realizate de subiectele de control de gestiune în vederea asigurării integrității activelor, asigurării delimitării clare a drepturilor și obligațiilor angajaților, funcționării ordonate și eficiente a companiei, precum și a evaluării caracterului fondat și rațional al deciziilor manageriale luate, depistării devierilor și situațiilor defavorabile.

Bibliografie:

1. Ionașcu I., Filip A., Stere M., *Control de gestiune*, Ed Economica, București 2006, p. 271.
2. Caraiani C., Dumitrana M., *Contabilitate de gestiune & control de gestiune*, Ed. InfoMega, București 2005, p. 464.
3. Druker P., *Despre decizie și eficacitate*, Ed. Meteor Press, București 2007, p. 172.
4. Bugaian L., *Managementul costurilor și Contabilitatea managerială*, Ed. Bons Offices, Chișinău 2003, p. 150.
5. Hrișcev E. *Planificarea strategică – baza restructurării întreprinderilor*, Economica, ASEM., nr. 3 - 4, Chișinău, 2002, p. 28 – 35.
6. Iacob C., Ionescu I., *Controlul de gestiune la nivelul firmei*, Ed. Tribuna Economică, București 1999, p. 303.

SECȚIA IV. PROFESIA CONTABILĂ ȘI PROVOCĂRILE ACESTEIA

VALORILE ȘI PROVOCĂRILE PROFESIEI CONTBAILE

*Conf. univ. dr. Lilia Grigori, ASEM
Director executiv Marina Șelaru, ACAP RM*

This article studies and examines the challenges that the accounting profession is facing. As part of his job, an accountant should respect the three commandments of his profession: education, ethics and high quality.

O profesie, în general, este definită și judecată prin cunoștințele, aptitudinile, atitudinea și etica celor implicați în această profesie. Trebuie să reținem că profesiile nu se „formează prin lege”, nu „se nasc”, pur și simplu. Este nevoie de o gândire minuțioasă, planificare și o muncă grea a multor oameni pentru dezvoltarea concepțiilor, deprinderilor tehnice, modului de acțiune, efectuării cercetărilor, acumulării informației necesare despre scopul și munca profesioniștilor.

Profesia contabilă cuprinde totalitatea activităților cu caracter economic, care presupun cunoștințe în domeniul contabilității, comunitatea specialiștilor care efectuează activitățile în cauză (contabilii și auditorii), precum și organizațiile lor profesionale. Prin urmare, ca **obiective ale profesiei contabile**, putem cataloga desfășurarea activității în corespundere cu standardele de profesionalism, atingerea unui nivel înalt de performanță a serviciilor prestate și respectarea cerințelor înaintate de către consumatori.

Orice profesie, și cu atât mai mult profesia contabilă prin natura problematicilor ei și în contextul globalizării economiei mondiale, este necesară așezarea acesteia pe principii fundamentale, menite să asigure standarde înalte de profesionalism și calitate. În exercitarea profesiei sale, contabilul trebuie să-și conducă activitatea apelând și respectând cele trei comandamente ale profesiei contabile, pe care le-am defini ca valori ale profesiei: educația, etica și calitatea serviciilor prestate.

Dacă ne gândim la viitor, trebuie să aspirăm la schimbări, care, inevitabil, vor influența și profesia contabilă.

Contabilitatea trebuie să răspundă schimbărilor. Trebuie să anticipăm schimbările prin scoaterea în evidență a provocărilor profesiei contabile și să ajutăm mediul de afaceri să se adapteze cerințele economiei moderne.

Din punctul nostru de vedere, provocările actuale ale profesiei contabile sunt determinate de următorii factori:

- Factorul uman;
- Relația dintre contabilitate și fiscalitate;
- Precondiții în implementarea și aplicarea IFRS și SNC;
- Calitatea serviciilor prestate.

Primul și cel mai important aspect prin care se caracterizează și se manifestă profesia contabilă este factorul uman caracterizat prin educație, etică și raționament profesional.

Domaniul educațional din sfera profesiei contabile este cuprins în procesul globalizării, pornind de la nivelul universitar economic până la dezvoltarea și formarea profesională continuă a contabililor. În acest sens, am menționa preocupările IFAC, care au avut ca reper întregirea seturilor IES pentru profesia contabilă. Este incontestabil faptul că tradițiile naționale ale procesului educațional de pregătire a contabililor vor persista încă mulți ani și realizarea unei unificări absolute, în acest context, este puțin probabilă. Soluția propusă de experții IFAC constă în includerea, în conținutul IES, doar a cerințelor generale față de

nivelul educațional și profesional al specialiștilor și al recomandărilor referitoare la volumul de cunoștințe de care trebuie să dispună un contabil profesionist. Aceste cerințe și recomandări se regăsesc în opt Standarde Internaționale de Educație (IES): IES 1 – cerințe de intrare; IES 2 – conținutul educației profesionale; IES 3 – abilități profesionale; IES 4 – valori, etică și aptitudini; IES 5 – experiență practică; IES 6 – evaluarea competenței profesionale; IES 7 – perfecționarea profesională continuă (CPD); IES 8 – cerințele de competență pentru auditori.

Obiectivul general al Standardelor Internaționale de Educație îl constituie identificarea cerințelor minime de calificare în trei domenii: cunoștințe educaționale și profesionale; experiența practică; actualizarea permanentă și continuă a cunoștințelor și abilităților.

Astfel, IES actuale cuprind trei strategii educaționale. Prima se referă la precalificarea unui profesionist contabil (IES 1-6), pornind din faza universitară și continuând cu stagiul necesar obținerii calității de expert contabil sau contabil certificat. A doua este concentrată pe dezvoltarea profesională continuă a profesioniștilor contabili (IES 7) și a treia stabilește elementele esențiale și îndrumările necesare unei bune practici educaționale a auditorilor (IES 8).

Întrebarea-cheie pentru reprezentanții mediului economic este: care vor fi beneficiile pentru societate din cunoașterea și aplicarea practică a IES? Vom enumera următoarele: oferirea unui cadru global și uniform pentru educația contabilă; promovarea uniformității și convergenței proceselor de educație în contabilitate; sprijinirea mobilității contabililor; contribuirea la cooperarea între organismele profesionale din diferite țări-membre IFAC.

În R. Moldova, de implementarea Standardelor Internaționale de Educație sunt preocupate mai multe organizații, în funcție de structura sistemului educațional, și anume: instituțiile de învățământ superior; Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști (ACAP) ca membru al IFAC; Ministerul Finanțelor.

Pregătirea contabililor diferă de la țară la țară și se realizează în mod diferit: în procesul dat sunt implicate atât instituțiile de învățământ, cât și organismele profesionale contabile, iar în marea majoritate a țărilor, în special în cele cu economii dezvoltate, calificarea de contabil certificat se acordă, în discordanță cu practica autohtonă, de organismele profesionale contabile.

După cum am menționat, în Republica Moldova, asigurarea educației contabile și de audit se face de către instituțiile de învățământ superior, organizații profesionale și Ministerul Finanțelor. La etape diferite de studiere, se urmăresc anumite aspecte de învățare și/sau dezvoltare profesională continuă, iar instituțiile sau organizațiile, implicate în acest proces educațional, trebuie să asigure, în general, aceleași abilități și cunoștințe. Rolul central în educația contabilă îi revine instituțiilor de învățământ superior. Acestea au început să-și afirme vocația europeană prin dezvoltări convergente în cadrul spațiului european al învățământului superior odată cu semnarea în mai 2005 a Declarației de la Bologna. Între timp a fost elaborat Cadrul Național al calificărilor contabile pentru învățământul superior, care, în linii mari, conține toate prevederile IES 2 „Conținutul programelor de educație contabilă profesionistă”, precum și unele prevederi ale IES 5 „Cerințe de experiență practică”. Totuși, unele aspecte privind nivelul cunoștințelor în domeniul finanțelor necesită aprofundare, precum și realizarea unei conexiuni mai adecvate și reale între contabilitate, finanțe, management, aplicații IT. Or, provocarea majoră cu care se confruntă, la moment, mediul academic din domeniul economic constă în găsirea răspunsului adecvat la următoarele chestiuni: *Pe ce criterii explicăm studenților contabilitatea la hotarul dintre reforme? Asupra căror standarde trebuie să focalizăm atenția absolventului licențiat: naționale sau internaționale? Care sunt cursurile ce trebuie predate la Ciclul I Licență și Ciclul II Masterat? Etc.* Și răspunsul la aceste chestiuni trebuie corelat cu procesul de elaborare a noilor standarde naționale de contabilitate care este în plină derulare fără, însă, a cunoaște conținutul și finalitatea lui. Totodată, abilitățile absolvenților, care sunt direct influențate de răspunsul la întrebările de mai sus, trebuie să corespundă realității dictate de practica contabilă la nivel de entitate.

Prevederile IES 7 „Educația Profesională Continuă” în R. Moldova nu sunt transpuse în norme naționale armonizate, dar sunt foarte intens promovate de către ACAP, ca membru al IFAC. Succesul ACAP constă în organizarea cursurilor de instruire și perfecționare continuă și a examenelor de calificare pentru certificări în contabilitate (CAP, CIPA, DipIFR). Totodată, conform legislației în vigoare, instruirea profesională continuă a contabililor nu este obligatorie. În consecință, se îngreunează promovarea, cunoașterea, implementarea și aplicarea acestor calificări la nivel național.

Însă, pentru un contabil modern, nu mai sunt suficiente doar cunoștințele academice, ci, pentru a-i fi recunoscute abilitățile, trebuie să fie permanent inițiat în toate modificările standardelor internaționale și naționale de raportare financiară, dar și, nu în ultimul rând, să respecte cu strictețe normele de etică profesională.

În Republica Moldova, etica profesională a contabililor este determinată de Codul privind conduita profesională a auditorilor și contabililor din Republica Moldova¹, conform căruia sunt determinate caracteristicile profesiei de contabil și anume: posedarea unor cunoștințe relevante, dobândite în procesul de studii și instruire continuă profesională; respectarea de către contabili a Codului privind conduita profesională, inclusiv menținerea la un nivel curent a modului unic de abordare obiectivă a îndeplinirii obligațiilor sale; acceptarea unor obligații față de societate în ansamblu (prin introducerea unor restricții la atribuirea unei calificări sau la utilizarea unui titlu). Codul menționat stabilește norme de conduită profesională unice în scopul asigurării celei mai înalte performanțe a activității desfășurate și menținerii încrederii publicului în profesia de contabil. Codul a fost elaborat ținând cont de interesele publice și așteptările utilizatorilor în ceea ce privește normele de conduită profesională a auditorilor și contabililor.

Cât de etic este contabilul, care se lasă influențat în aplicarea raționamentului său de interesele grupurilor de presiune? Ce relevanță mai are respectarea unui cod de etică profesională, în condițiile în care un bun profesionist este cel care, la întrebarea cât fac 1+1, răspunde cu un zâmbet subtil în colțul gurii: cât vrei să faci ? Noi vindem sau cumpărăm?

Sub aparenta obiectivitate a cifrelor și presupusa neutralitate a instrumentului utilizat, contabilitatea poate să mintă, iar denaturările contabile sunt foarte rar gratuite și, de regulă, generează câștigători și perdanți nemeritați. Trebuie să admitem că contabilitatea constituie un instrument bivalent, care poate, succesiv și simultan, să informeze și să dezinformeze, să dezvăluie și să ascundă.

Codul eticii profesionale în corespundere cu necesitățile sociale, cu includerea mecanismului de acțiuni disciplinare, poate modifica rolul contabilului profesional și ca consecință creșterea încrederii societății în contabili și auditori și a statutului lor profesional. Deci, etica reprezintă un element esențial pentru asigurarea dezvoltării profesiei contabile.

Posibilitățile viitoare ale profesiei contabile depind, într-o măsură mare, de păstrarea încrederii din partea societății. Profesia a atins un moment critic și se află în atenția societății. Atmosfera critică trebuie să fie primită de către contabili și trebuie să conducă la aducerea în corespundere cu cerințele societății.

Contabilitatea nu poate modifica definitiv etica timpului nostru. Etica poate contribui la creșterea responsabilității pentru rezultatele acțiunilor.

În opinia noastră, este de durată ca entitățile să înțeleagă că dezvoltarea lor este strâns legată de costul capitalului, iar costul capitalului este de neperceput fără încrederea în situațiile financiare elaborate de contabili, ori contabilul va fi considerat axul central în jurul căruia gravitează toate deciziile managementului unei întreprinderi.

În acest context, am aduce în prim-plan raționamentul profesional al contabilului, care, însă în Republica Moldova este total deficitar. Subordonarea totală a contabilității de către

¹ Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 29-30 din 15.03.2001

fiscalitate l-a împiedicat pe contabil să-și dezvolte raționamentul profesional în aspect contabil și, dacă cineva îi ia din mână planul de conturi și Codul fiscal, e un om terminat, nu mai știe nimic. Deci, aici avem foarte multe lucruri de făcut și ne întrebăm dacă noi putem să facem față noilor cerințe. Raționamentul profesional al contabililor trebuie să aibă ca finalitate oferirea utilizatorilor de informații contabile a unor date de calitate, veridice și conectate la piață – pentru ca aceștia, la rândul lor, să ia decizii economice fundamentate. Misiunea contabilului solicită un grad înalt de profesionalism, vigilență, experiență și raționament profesional.

Puțin s-a scris și vorbit despre provocarea profesiei contabile în R. Moldova, despre rolul contabililor în economia de piață concurențială, despre obligațiile și drepturile, povara și greutățile contabilului, sau dilemele și contradicțiile contabilului în raportul de forță creat între contabilitate și fiscalitate.

Veți spune că este o profesie ca oricare alta și nu trebuie cantonată în reguli excesive, dar față de celelalte, profesia contabilă se caracterizează prin libertate și flexibilitate în raționament. Cine cunoaște povara contabilului este conștient de mizele care sunt în joc atunci când se pregătesc situațiile financiare ale unei întreprinderi și ce reprezintă imaginea fidelă sau cum trebuie respectat și aplicat Codul etc.

Problema-cheie a mediului de afaceri în Republica Moldova și principala provocare a profesiei contabile este relația contabilitate-fiscalitate, și anume:

- Instabilitatea fiscală produsă de modificări frecvente de ordin legislativ. Pot fi identificate două cauze ale deselor modificări în legislația fiscală: necesitatea alinierii la legislația europeană, dar și lipsa unor strategii privind planificarea pe termen mediu și lung.
- Prevalarea fiscalității în fața contabilității. Din păcate, numărul enorm de rapoarte, declarații și tot soiul de situații solicitate de către diverse instituții ale statului consumă cea mai mare parte a timpului unui contabil, în defavoarea timpului afectat pentru analiza economică și obținerea informațiilor financiare necesare bunului mers al afacerii.
- Atitudine neechivocă a organelor de control față de diferite entități. Fără comentarii.

Dinamica modificărilor de ordin legislativ are repercusiuni asupra creșterii consumului de resurse pentru asimilarea acestora, dar și a costurilor legate de transpunerea lor în practică de către entitate. În consecință, contabilul alocă mult din timpul muncii sale asimilării modificărilor legislației fiscale și elaborării declarațiilor fiscale. Uneori, costurile prelucrărilor fiscale ale informației contabile sunt semnificative (mai ales la nivelul IMM) și de aici tentația de a le evita. Chiar un contabil profesionist poate fi determinat de această situație să facă rabat de la principiile contabile în speranța obținerii unei economii de costuri administrative.

Contabilitatea are mult mai mulți utilizatori, nu doar bugetul. Ultimele zeci de ani au evidențiat cerințe noi pentru domeniul contabil. În prezent, contabilul trebuie să răspundă unor exigențe legate de globalizare, mondializare, internaționalizare etc. a economiilor. În consecință, se caută utilizarea unui limbaj unic al afacerilor la nivel internațional, în timp ce fiscalitatea rămâne un apanaj al guvernelor, al fiecărei țări, ceea ce marchează o separare între contabilitate și fiscalitate. Domeniul contabil trebuie să se desfășoare conform standardelor profesionale de contabilitate, iar fiscalitatea conform legislației naționale.

Prevalența fiscalității în fața contabilității se explică, probabil, prin faptul că, în R. Moldova, reglementările contabile și fiscale sunt generate de aceleași instituții, existând un risc major: de a determina contabilitatea să satisfacă un singur interes – interesul bugetului. Disocierea contabilității de fiscalitate este o soluție a rezolvării acestui conflict, desprindere care trebuie să urmărească două aspecte: metodologic și instituțional. Disocierea metodologică propune o contabilitate bazată pe standarde de contabilitate, lăsând fiscalitatea să fie ordonată potrivit legilor fiscale. Este, însă, absolut necesară și o disociere din punct de vedere instituțional. Acest fapt însemnând că o instituție (poate chiar neguvernamentală) să se ocupe de standardele contabile și alta de legislația fiscală.

Contabilul trebuie să ofere servicii de înaltă calitate prin aplicarea cunoștințelor cu judecată profesională, atitudine obiectivă și comportament etic. Totuși, există situații în care se alunecă ușor de la conceptele și principiile contabile la cele fiscale și invers. Nouă, formatorilor de contabili, atunci când prezentăm o soluție contabilă conformă reglementării contabile, ni se spune, uneori, că așa ceva nu este posibil, deoarece este interzis de fiscalitate. Formatorii în materie de fiscalitate când prezintă prelucrări fiscale, sunt întrebați, uneori, cum se înregistrează acele prelucrări în conturi. Ei, însă, nu-și propun scopul reflectării operațiunilor în contabilitate, scopul lor fiind colectarea de surse bugetare cu orice preț prin orice mijloace, inclusiv amenzi.

O altă provocare ține de dificultățile privind **precondițiile de aplicare a IFRS sau SNC (noi)**. În toate cazurile, trebuie să existe niște condiții create atât la nivel instituțional, cât și metodologic privind aplicarea fie IFRS, fie SNC (noi). Aș vrea să menționez aici două momente importante legate de condiții: În primul rând condițiile create de autoritățile statului în implementarea Hotărârii nr. 238 din 29.02.2008 privind aplicarea IFRS de către entitățile publice. Meritul lor constă doar în publicarea pe pagina WEB a standardelor internaționale, dar incomplete, deoarece nici la momentul actual nu este publicat Cadrul conceptual de întocmire și prezentare a situațiilor financiare. Documentul în cauză nu are statut de standard internațional și nu se bucură de prioritate nici asupra unui standard concret și în cazul unor neconcordanțe între Cadrul conceptual și IFRS prioritatea rămâne a standardului. Cadrul conceptual este, însă, parte componentă a IFRS. Motivele principale pentru punerea la dispoziție a Cadrului sunt: Identificarea conceptelor esențiale ce stau la baza elaborării și prezentării rapoartelor financiare; Asistarea preparatorilor, auditorilor și a utilizatorilor în interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și Furnizarea unor principii, având în vedere că nu toate aspectele sunt acoperite de IFRS.

Adoptarea IFRS, în Republica Moldova, întâlnește serioase dificultăți:

- ✓ întreprinderile și firmele de contabilitate sunt confruntate cu o provocare enormă: formarea și educarea;
- ✓ standardele se bazează pe principii și nu pe reguli. Acceptarea primordialității principiilor trebuie să substituie regulile detaliate devenite tradiționale în Republica Moldova. Modul de abordare bazat pe principii cere contabililor și auditorilor exercitarea discernământului profesional. O astfel de abordare bazată pe raționament profesional trebuie să fie corelată cu sistemul legislativ național. Standardele internaționale au fost întotdeauna caracterizate prin lipsa de detalii desfășurate. Chiar și prevederile importante în standarde sunt, deseori, formulate ambiguu, fără a fi explicate prin exemple.
- ✓ cea mai mare parte a întreprinderilor sunt întreprinderi mici și mijlocii pentru care aplicarea IFRS este costisitoare.

Al doilea moment provocator pentru profesia contabilă ține de viitorul apropiat, de condițiile privind punerea în aplicare de la 1 ianuarie 2014 a SNC (noi). De regulă, la elaborarea unui standard internațional, există perioada de analiză și comentarii de cel puțin 9 luni și perioada de studiu de cel puțin 6 luni de la publicare până la punerea lor în aplicare. Ne întrebăm care vor fi perioadele de studiu ale noilor standarde pentru publicul larg sau vom repeta greșelile reformei din anul 1998 – 24 ore pentru studierea și aplicarea SNC.

O provocare actuală pentru profesie reprezintă și calitatea serviciilor acordate. Auzim deseori replici la adresa contabilului, fie că este **ridicat în slăvi**, fie că este **total ponegriț**. Unii văd în contabil un panaceu care poate rezolva toate problemele contabile, fiscale și financiare, alții o frână în calea dezvoltării afacerii. Să-i lăsăm pe primii în pace și să le spunem mulțumim pentru apreciere, dar să-i avertizăm că pot fi până la urmă dezamăgiți, deoarece contabilul, în condițiile, actuale doar reflectă situația entității, fără a fi parte componentă a managementului entității.

Să ne referim la situația când contabilul, implicit contabilitatea, este aclamată considerat un impediment în calea dezvoltării afacerii. Cred că, de fapt, unii susțin că contabilitatea este o frână atunci când ea este practică de unele persoane mai puțin pregătite în domeniu.

Pentru noi, cea mai importantă doleanță o constituie **deschiderea drumului afirmării profesiei contabile la adevărata sa valoare**. Mediul de afaceri, utilizatorii informațiilor furnizate de rapoartele financiare devin din ce în ce mai conștienți de rolul contabilului pentru întreprindere și economie. Contabilitatea nu trebuie confundată doar cu întocmirea și clasarea de documente și ținerea evidenței acestora. Contabilului îi sunt încredințate spre dirijare și armonizare cifrele privind mișcarea bunurilor economice și surselor unei întreprinderi, care, ordonate pe anumite categorii, după o schemă bine stabilită, pot descifra în orice moment situația reală a unei întreprinderi, oricât de complexă ar fi ea.

Din responsabilitatea pe care o are profesia contabilă pentru protejarea interesului public rezultă necesitatea unui organism profesional puternic la nivel național, ale cărui comandamente principale să fie: *educația, etica și controlul de calitate*.

Este important:

- să fim uniți și să asigurăm împreună unitatea valorilor în profesia contabilă,
- să găsim soluții pentru depășirea dificultăților actuale și, nu în ultimul rând,
- să dăm dovadă de înțelepciune, etică și moralitate în acțiunile pe care le întreprindem.

Bibliografie:

1. Codul etic național al specialiștilor contabili. Ediția a V-a, revizuită și adăugită în conformitate cu Codul Etic Internațional al Profesioniștilor Contabili elaborat de IFAC, revizuit în iulie 2009, Editura CECCAR, București, 2011. ISBN 978-606-580-006-9.
2. Codul privind conduita profesională a auditorilor și contabililor din Republica Moldova, www.minfin.md
3. Congresul Profesiei Contabile din România. Profesia contabilă între reglementare și interesul public. Editura CECCAR, București, 2008. ISSN: 1844-7767.

PROFESIA DE CONTABIL – UN IMPERATIV AL TIMPULUI

Conf. univ. inter. dr. Tatiana Șevciuc, UASM
Conf. univ. inter. dr. Veronica Bulgaru, UASM

„Contabilitatea este una din cele mai ingenioase creații ale spiritului uman”. /Göethe/

The accounting profession is the totality of the activities that require sound accounting knowledge of the specialists who carry them out as well as of the accounting professional bodies. The accounting profession contains a great range of services. The purpose of this research is to show the challenges of this profession that obliges all the accountants to respect the principles and regulations of the law and to avoid the activities that could discredit this profession. These are the activities that could damage the good reputation of the profession or of the colleagues.

Desfășurată pe principii, concepte și reguli, profesia de contabil este indispensabilă omului de afaceri al secolului XXI, deoarece prin cunoștințele și judecata profesională și în spiritul unui cod etic contribuie la succesul și dezvoltarea entităților. Specialistul contabil este permanent în centrul activității unei întreprinderi în care interesele acționarilor, clienților, furnizorilor și ale angajaților sunt de multe ori divergente și care are menirea ca, pe baza situațiilor financiare reale și corecte, să ofere o oglindă sintetică a activității, transpusă în cifre, dar care stau la baza deciziilor manageriale.

Contabilii au un rol important în societate. Investitorii, creditorii, patronii și alte sectoare ale comunității financiare, inclusiv guvernul și publicul, contează pe profesia de contabil pentru o contabilitate financiară și raportări corecte, pentru un management financiar eficient și sfaturi competente referitoare la o varietate de aspecte legate de afaceri și impozite. Atitudinea și comportamentul contabililor, atunci când prestează astfel de servicii, au impact asupra bunăstării economice a comunității și țării lor.

Contabilii pot rămâne în această poziție avantajoasă numai continuând să ofere publicului aceste servicii unice la un nivel care să demonstreze că încrederea publicului este bine fundamentată. Este în interesul profesiei contabile de a face cunoscut utilizatorilor serviciilor oferite de profesioniștii contabili că ele sunt executate la cel mai înalt nivel de performanță și în conformitate cu cerințele etice asociate acestor servicii.

Indiferent de poziție sau de serviciul prestat, contabilii trebuie să protejeze integritatea serviciilor profesionale și să mențină obiectivitatea în raționamentul profesional. În selecționarea situațiilor și practicilor de care se vor ocupa în mod specific, potrivit cerințelor etice legate de obiectivitate, trebuie acordată o atenție corespunzătoare următorilor factori:

- a) contabilii sunt expuși unor situații în care asupra lor se pot exercita presiuni ce le pot diminua obiectivitatea;
- b) este, practic, imposibil să se definească și să se descrie toate situațiile în care ar exista aceste posibile presiuni. În stabilirea standardelor pentru identificarea relațiilor care pot ori par să afecteze obiectivitatea contabilului, trebuie să domine un caracter rezonabil;
- c) trebuie evitate relațiile care permit ca idei preconcepute, părtinirea ori influențele altora să încalce obiectivitatea;
- d) profesioniștii contabili au obligația de a se asigura că personalul angajat pentru serviciile contabile și-a însușit principiul obiectivității. În plus, contabilii nu trebuie să accepte sau să ofere cadouri sau invitații (la mese, spectacole), care pot fi considerate a avea o influență importantă și dăunătoare asupra raționamentului lor profesional sau asupra celor cu care negociază.

Diferiți factori menționați anterior își pun amprenta asupra importanței și competenței profesiei contabile dintr-o țară, în aceeași măsură în care natura profesiei contabile se regăsește în tipul de contabilitate aplicat în economie [3, p. 69-71].

Este știut faptul că contabilul poate fi pus în situații în care obiectivitatea îi este afectată. Este imposibil ca toate aceste situații să fie definite și descrise. Relațiile care aduc un plus de confuzii sau influențează în mod negativ raționamentele profesionale ale contabilului ar trebui evitate, deoarece principiul obiectivității impune tuturor contabililor obligația de a nu-și compromite profesia din cauza unor erori, conflicte de interese sau din cauza influenței nedorite a unor alte persoane.

În continuare, vom expune succint obiectivele profesiei de contabil, deoarece acestea sunt stabilite să îndeplinească cele mai înalte standarde de profesionalism, să atingă cele mai înalte nivele de performanță și să răspundă cerințelor interesului public. Realizarea acestor obiective presupune satisfacerea a patru cerințe de bază:

- *Credibilitate*. În întreaga societate, există nevoia de credibilitate în informație și în sistemele de informații.
- *Professionalism*. Există o necesitate pentru clienți, patroni și alte părți interesate de a putea fi clar identificate persoanele profesioniste în domeniul contabil.
- *Calitatea serviciilor*. Este nevoie de asigurarea că toate serviciile obținute din partea profesionistului contabil sunt executate la standardul cel mai ridicat de performanță.
- *Încredere*. Utilizatorii serviciilor furnizate de către profesioniștii contabili trebuie să fie siguri că există un cadru al eticii profesionale care guvernează prestarea acestor servicii [2].

Un semn distinctiv al profesiei contabile îl constituie asumarea responsabilității de a acționa în interes public. Așadar, responsabilitatea unui profesionist contabil nu constă exclusiv în a satisface nevoile unui client sau ale unui angajator individual. Acționând în interes public, un profesionist contabil ar trebui să respecte și să se conformeze prevederilor legislației în vigoare, existente la etapa de referință.

Și dacă anterior am reliefat obiectivele profesiei contabile atunci apare necesitatea de a elucida și principiile fundamentale pe care un contabil ar trebui să le respecte:

- a. *Integritatea*. Un contabil trebuie să fie onest și cu dreptate în toate relațiile profesionale și de afaceri.
- b. *Obiectivitatea*. Un contabil trebuie să fie imparțial și nu trebuie să permită prejudecăților, confuziilor, conflictelor de interese sau influențelor nedorite să intervină în raționamentele profesionale sau de afaceri.
- c. *Competența profesională și prudență*. Un contabil are datoria permanentă de a-și menține cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul necesar pentru a se asigura că un client sau un angajator beneficiază de servicii profesionale competente, bazate pe ultimele evoluții din practică, legislație și tehnică. Un profesionist contabil ar trebui să acționeze cu prudență și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile în furnizarea de servicii profesionale.
- d. *Confidențialitatea*. Un contabil trebuie să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite ca urmare a unei relații profesionale sau de afaceri și nu trebuie să divulge astfel de informații unei terțe părți fără o autorizație specifică, cu excepția cazului în care există un drept sau o obligație legală sau profesională de a dezvălui aceste informații.

Informațiile confidențiale obținute în cadrul unei relații profesionale sau de afaceri nu trebuie utilizate în avantajul personal al contabilului sau al unor terțe părți.

- e. *Comportamentul profesional*. Un profesionist contabil ar trebui să se conformeze legilor și normelor relevante și ar trebui să evite orice acțiune ce poate discredita această profesie.
- f. *Respectul față de normele tehnice și profesionale*. Profesionistul contabil trebuie să-și îndeplinească sarcinile profesionale în conformitate cu normele tehnice și profesionale relevante. Contabilii au datoria de a executa cu grijă și abilitate instrucțiunile clientului sau patronului, în măsura în care sunt compatibile cu cerințele de integritate și obiectivitate. Circumstanțele în care acționează contabilii pot permite apariția unor amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Este imposibil de definit fiecare situație care lasă loc unor astfel de amenințări și de specificat măsurile care trebuie luate pentru a le diminua. Cu atât mai mult că natura misiunilor și sarcinile de serviciu pot varia, așadar, pot exista amenințări diferite, care cer aplicarea altor tipuri de măsuri de protecție. Un cadru conceptual care îi cere contabilului să identifice, să evalueze și să răspundă acestor amenințări conform principiilor fundamentale și nu doar pentru a respecta un set de reguli specifice ce pot fi arbitrare, este, așadar, în interesul publicului [1]. Cadrul general ce îl poate asista pe contabil în identificarea, evaluarea și depășirea acestor amenințări în conformitate cu principiile fundamentale. Dacă amenințările identificate sunt semnificative, un profesionist contabil ar trebui, dacă este cazul, să aplice măsuri de protecție pentru a le elimina sau a le reduce la un nivel acceptabil, astfel, încât conformitatea cu principiile fundamentale să nu fie compromisă.

Desigur, în conformitate cu principiile fundamentale, pericolul poate fi, teoretic, provocat de o mare varietate de situații. Multe amenințări se încadrează în următoarele categorii:

- a) provocări generate de interesul propriu care apar atunci, când profesionistul contabil sau un membru al familiei acestuia are un interes financiar sau de alt gen;

- b) provocări generate de autoexaminare (autocontrol), ce pot apărea atunci, când un raționament anterior trebuie să fie reevaluat de către profesionistul contabil responsabil de acel raționament;
- c) provocări generate de favorizare pot apărea în cazul când un profesionist contabil promovează o poziție sau o opinie până la un punct în care obiectivitatea sa poate fi compromisă;
- d) provocări generate de familiaritate pot apărea în situațiile când, în virtutea unei relații strânse, un profesionist contabil simpatizează prea mult cu interesele altor părți; și
- e) provocări generate de intimidare apar atunci, când un profesionist contabil poate fi împiedicat să acționeze obiectiv prin intermediul unei provocări reale sau presupuse [1].

Uneori, contabilii se întâlnesc cu situații care pot genera la conflicte de interese. Asemenea conflicte pot apărea într-o mare varietate de aspecte – de la dilema relativ neînsemnată până la cazuri extreme de fraudă și activități ilegale similare. Nu este posibil să se încerce întocmirea unei liste detaliate cu potențialele cazuri în care ar putea apărea conflicte de interese. Contabilul trebuie să fie în permanență conștient de aceasta și să fie prudent în fața factorilor care pot da naștere unor conflicte de interese. Se recunoaște, totuși, că pot exista factori specifici care intervin când responsabilitățile unui contabil pot intra în conflict de interese cu cerințele interne sau externe de un tip sau altul. Prin urmare:

- poate exista pericolul presiunii asupra contabilului din partea unei autorități superioare, director sau partener; sau atunci când există relații personale ori de familie care pot da naștere posibilității exercitării unei presiuni asupra acestuia. Într-adevăr, trebuie descurajate relațiile sau interesele care ar putea influența sau amenința integritatea profesionistului contabil;
- unui profesionist contabil i se poate cere să acționeze contrar normelor profesionale și/sau tehnice;
- poate apărea o problemă legată de loialitate, care trebuie să se împartă între superiorul profesionistului contabil și normele profesionale de comportament care îi sunt impuse;
- poate apărea un conflict când este publicată o informație înșelătoare, care poate fi în avantajul angajatorului sau al clientului și de care poate beneficia sau nu profesionistul contabil, ca rezultat al acelei publicații.

În concluzie, putem afirma că profesia de contabil implică stres, risc și extenuare fizică. Riscul legat de găsirea unui loc de muncă, atunci când vorbim despre profesia de contabil, nu cred că există, deoarece contabilii se vor cere tot timpul. Partea dureroasă este că numărul mare de persoane care vor o carieră de contabil conduce la un plan de salarizare mai scăzut. Însă, acesta este un risc universal cu care se întâlnește orice om, indiferent de domeniul de activitate. În zilele noastre, în profesia de contabil, tot ceea ce contează este să vrei să muncești pentru a câpăta cât mai multă experiență. Odată ce ai experiență, pare imposibil să nu găsești cel puțin 2-3 entități mai mici cărora să le ții contabilitatea.

Dacă vrei un loc de muncă, într-o companie mai mare, atunci lucrurile se mai schimbă, deoarece acestea reprezintă ținta multor persoane, iar pentru a obține un post într-o asemenea companie contează foarte mult experiența, de fapt, trebuie să te numești expert în contabilitate. Singurul mare stres este modificarea legilor de la o zi la alta.

Un alt mare stres apare atunci când patronul nu înțelege că nu poate să facă absolut tot ce-și dorește cu banii din firmă, cu toate ca este firma lui. În aceste situații, trebuie să găsești argumente cu care să-i demonstrezi că acest lucru nu este posibil, însă, de cele mai multe ori, patronul respectiv parca nu vrea să înțeleagă motivele. Sunt lucruri care nu pot fi spuse, lucruri pe care le știu toți contabilii și acestea sunt legate de un posibil control. Însă, acestea sunt de competența contabililor și numai a contabililor. Pentru mulți contabilii, lumea cifrelor este una cu reguli clare, care le oferă siguranță și încredere. Un contabil bun fie este o persoană visătoare, care prin profesia sa se echilibrează și descoperă latura pragmatică a lucrurilor, sau dimpotrivă, o personalitate riguroasă, care se identifică cu profesia sa. A fi

contabil este o profesie în care trebuie să ai controlul, deoarece cifrele nu te mint.

Principala sursă de stres a unui contabil este greșeala, eroarea făcută din neatenție sau din alte cauze externe și asumarea consecințelor. Un contabil poartă în ființa lui, dincolo de niște cifre abstracte, întreaga responsabilitate pentru firma mică sau mare care se găsește în spatele acelor cifre. O altă presiune este cea care ține de proiecție, ei sunt priviți, de obicei, ca oameni fără imaginație, fără simțul umorului, triști și, de fapt, nu sunt așa. Majoritatea sunt cu chef de viață, oameni obișnuiți, dar imaginea care ceilalți din firmă o proiectează asupra lor îi face să se simtă izolați de foarte multe ori.

Acest lucru poate să constituie o sursa de stres, pentru că, fiind obligați să respecte regulile, contabilii pot intra în conflict cu restul personalului nu prin natura lor, ci prin natura situației.

Bibliografie:

1. Codul etic național al specialiștilor contabili. Ediția a V-a, revizuită și adăugită în conformitate cu Codul Etic Internațional al Profesioniștilor Contabili elaborat de IFAC, revizuit în iulie 2009, Editura CECCAR, București, 2011. ISBN 978-606-580-006-9.
2. Congresul Profesiei Contabile din România. Profesia contabilă între reglementare și interesul public. Editura CECCAR, București, 2008. ISSN: 1844-7767.
3. Tabără N., Horomnea E., Mircea M-C. *Contabilitate internațională*. Ediția a II-a, Editura „Tipo Moldova”, Iași, 2010, 579 p. ISBN 978-973-168-051-4.

TEHNOLOGIA STUDIULUI DE CAZ ÎN FORMAREA ÎNȚĂLĂ A CONTABILULUI

Lect. sup. Sofia Căpățînă, UCCM

L'apprentissage basée sur l'étude de cas exige un engagement actif et interactif des étudiants dans le développement des activités d'analyse et de débat collective d'un „cas”, d'identification et d'examen des options pour les actions et prendre des décisions en fonction de leur système de valeurs. Ainsi, l'apprentissage basée sur l'étude de cas corrèle avec l'apprentissage par coopération, également contribuant au développement du comportement social des étudiants qui sont compétitifs sur le marché du travail.

Instruirea interactivă, asociată tipului superior de învățare interactivă și creativă, implică conjugarea eforturilor ambilor agenți educaționali (profesor-student) în construirea cunoașterii. Relația profesor-student se redimensionează. Persoana instruită își asumă rolul de subiect, de agent al propriei formări; iar profesorul este ghidul acesteia în demersurile întreprinse. Este de dorit ca implicarea activă și interactivă a studenților și învățarea (inter) activă, realizată de aceștia, să îi ajute să descopere plăcerea de a învăța, care poate da naștere sentimentelor pozitive – de încredere în propriul potențial, de dorința de cunoaștere, de împlinire etc.

În acest context, o metodă de instruire interactivă utilizată de noi este **studiul de caz**, care constă în analizarea și dezbaterăa unui caz, reprezentat de o situație particulară, problematică în care se află un individ, un grup social sau o instituție.

Etape de parcurs în prelucrarea unui caz:

■ **Sesizarea situației cazului** (înțelegerea cu claritate a situației existente):

- ✓ prezentarea cazului;
- ✓ procurarea informațiilor necesare (documentare în problemă);
- ✓ sistematizarea informațiilor.

■ **Stabilirea variantelor de soluționare:**

- ✓ analiza situațiilor de drept;
- ✓ elaborarea nucleului probabil.
- *Luarea deciziei*: realizarea unei confruntări a variantelor.
- *Susținerea deciziei*:
 - ✓ compararea valorii variantelor;
 - ✓ precizarea unei ierarhii a variantelor;
 - ✓ luarea deciziei [4, p.64].

Învățarea bazată pe studiul de caz este o metodă didactică activă, pentru că:

- îi motivează intrinsec pe studenți și îi implică în activitate, reușind să apropie universitatea de viață și oferind studenților șansa unei *confruntări cu situații-problemă reale, veridice*, extrase din conținuturi și reprezentative pentru o categorie de situații, evenimente, fenomene etc.;
- îi pune pe studenți în situația de a-și utiliza cunoștințele, *capacitățile de extrapolare, generalizare, particularizare, transfer al achizițiilor*, precum și *competențele disciplinare și transversale* pe care le dețin, în realizarea de demersuri inductive și deductive, în dobândirea și descoperirea noului;
- constituind un autentic exercițiu de căutări active și interactive, realizare de descoperiri, de soluționări și argumentări, îi ajută pe studenți să se implice cu rezultate bune, activ și interactiv, în analiza și înțelegerea altor „cazuri”;
- îi determină pe studenți să cerceteze, să culeagă informații pe cele mai diverse căi, să le sistematizeze, să le structureze și să le operaționalizeze, contribuind la elaborarea în comun, a mai multor variante de soluționare a „cazului” și, implicit, la luarea deciziilor;
- îi determină pe studenți să adopte atitudine critică și spirit critic față de diferite variante de soluționare a „cazului” și față de strategiile cu care acestea sunt corelate, să le compare, să le ierarhizeze și să aleagă varianta optimă, argumentând-o în mod rațional;
- presupune dezbateri colective, în cursul cărora se produc schimbări intelectuale, confruntări de puncte de vedere, formulări de ipoteze, argumentări, predicții, sinteze, evaluări, formulări de concluzii, alegeri de variante optime, elaborări de decizii argumentate și pertinente;
- presupune participarea tuturor studenților la dezbateri și soluționarea cazului și le permite acestora ca, prin intermediul muncii cooperative, să atingă cele mai complexe nivele taxonomice de gândire și învățare activă, trecând de la aplicare la analiză, sinteză și evaluare;
- având în vedere considerațiile de mai sus, putem spune că acest tip de învățare are valențe aplicative, formative, ludice și euristice speciale [1, p.286-287].

Instruirea este formativă, activă și interactivă: cu cât mai mult se bazează pe inițiativa studenților, cu atât mai bine răspunde intereselor de cunoaștere ale acestora. Exploatarea în activități cooperative a unui „caz” cu potențial educativ, sesizat de studenți în viața de zi cu zi și care prezintă relevanță pentru aceștia, poate crea premisele favorabile unei instruirii interactive. De cele mai multe ori, însă, profesorul este cel care selectează „cazul” și îl expune studenților, urmând ca aceștia să contribuie la rezolvarea lui, prin cooperare.

Luând în considerare această ultimă situație, prezentăm etapele care sunt parcurse, de obicei, în cadrul procesului de instruire bazat pe studiu de caz. Activitățile realizate de profesor dețin rolul de îndrumător al întregii activități de învățare și de ghid al acestora.

- ✓ *Etapa de confruntare a studenților cu situația-problemă, cu „cazul” și de înțelegere a acestuia*. De regulă, „cazul” este selectat, în prealabil, de către profesor, prezentat apoi studenților și supus dezbaterii lor colective.
- ✓ *Etapa de analizare și cercetare a „cazului”, a situației-problemă*, etapă care presupune, din partea studenților, realizarea următoarelor demersuri:

- reflectare personală asupra „cazului”;
 - documentare în diverse moduri, în funcție de natura „cazului”: inițiind o conversație cu profesorul și cu colegii (documentare bibliografică, documentare practică);
 - realizare de interpretări, analize, sinteze, generalizări, conceptualizări etc.
- ✓ *Etapa de elaborare/propunere a mai multor variante de rezolvare a situației-problemă și, implicit, a „cazului”, etapă ale cărei rezultate depind de experiența de cunoaștere a studenților și de competențele disciplinare și transversale ale acestora.*
- ✓ *Etapa de alegere a variantei optime de rezolvare, care presupune din partea studenților efectuarea demersurilor de examinare critică a diferitelor variante, de confruntare a lor, de comparare a eficacității lor în raport cu contextul dat, ierarhizarea lor în funcție de acest criteriu, stabilirea variantei de rezolvare optimă și argumentare.*
- ✓ *Etapa de personalizare a noilor achiziții și de integrare a lor în sistemul cognitiv propriu, în viziune sistemică.*

La fel ca și în cazul celorlalte metode active, și în acest caz, rolul profesorului de organizator al activității de învățare a studentului se păstrează și se nuanțează într-un mod specific, având în vedere particularitățile metodei. Ilustrăm aceste nuanțări, aducând în atenție câteva recomandări metodice legate de utilizarea acestei metode în instruirea interactivă:

- *Asigurați-vă o cazuistică, o arhivă de „cazuri” adecvate și adaptate disciplinei dvs., unităților de învățare și particularităților studenților cu care lucrați. Încercați să alegeți „cazuri” tipice pentru domeniul profesional pentru care se pregătesc studenții, dar și pentru cel social! Pentru aceasta, culegeți informații apelând la interviuri, discutând cu manageri de instituții, cu colegii, studiind dosare și diverse documente.*
- *În etapa de proiectare didactică, alegeți cu grijă cazul pe care îl veți valorifica, în funcție de obiectivele operaționale (formulate în termeni de comportament observabil) urmărite și armonizați-l cu ansamblul strategiei didactice imaginate.*
- *Ajutați studenții să se familiarizeze cu „cazul”, cu coordonatele situației-problemă, să le înțeleagă corect, inițiind un dialog clarificator și folosind un limbaj clar și sugestiv, astfel încât să reușiți ca studenții să perceapă corect situația respectivă, să o considere o problemă personală și să se implice în soluționarea ei ca actori, și nu ca spectatori [1, p.288].*

De asemenea, să se formuleze cu claritate sarcinile de învățare, derivându-le în mod direct din obiectivele operaționale prestabilite:

- *Încurajați studenții să emită cât mai multe variante de soluționare și să-și expună în comun propriile opinii și argumentări, să le evalueze, să formuleze judecăți de valoare asupra lor și să ajungă, în urma discuției colective, la stabilirea variantei de soluționare optimă.*
- *În eventualitatea în care „cazul” discutat a fost rezolvat în realitate altfel decât în sala de curs, nu trebuie să vă îngrijorați sau să fiți dezamăgiți! Important este exercițiul activizat pe care l-au efectuat studenții! Oricum, le puteți prezenta și cealaltă variantă!*
- *Nu precizați și, în niciun caz, nu vă impuneți punctul de vedere referitor la „cazul” discutat! Ajutați studenții să se implice efectiv în activitate, să se exprime liber, argumentat și critic, dirijând dezbaterile, eventual sugerând cât mai multe variante de soluționare, incitând studenții la căutări active și interactive, oferindu-le, la nevoie, puncte de sprijin (însă fără să anticipați ipoteze sau soluții). Experiența redusă a unora dintre participanți poate crea dificultăți în soluționarea cazului, acest lucru conducând la scăderea interesului și a gradului de implicare motivațională în*

activitate [3, p. 221-222].

În figura 1, propunem Modelul sistemic de tehnologie didactică, ce cuprinde etapele principale, privind demersurile care au la bază o instruire interactivă, pentru activitățile profesorului și ale studenților. Cu siguranță că ea este perfectibilă, dat fiind complexitatea problemei abordate, însă, în intenția noastră, se dorește de a fi model orientativ, care să pună în lumină importanța conceperii și funcționalizării unor sisteme de învățare activă și interactivă, în funcție de imperativele unei instruiți și formări interactive și diferențiate a studenților.

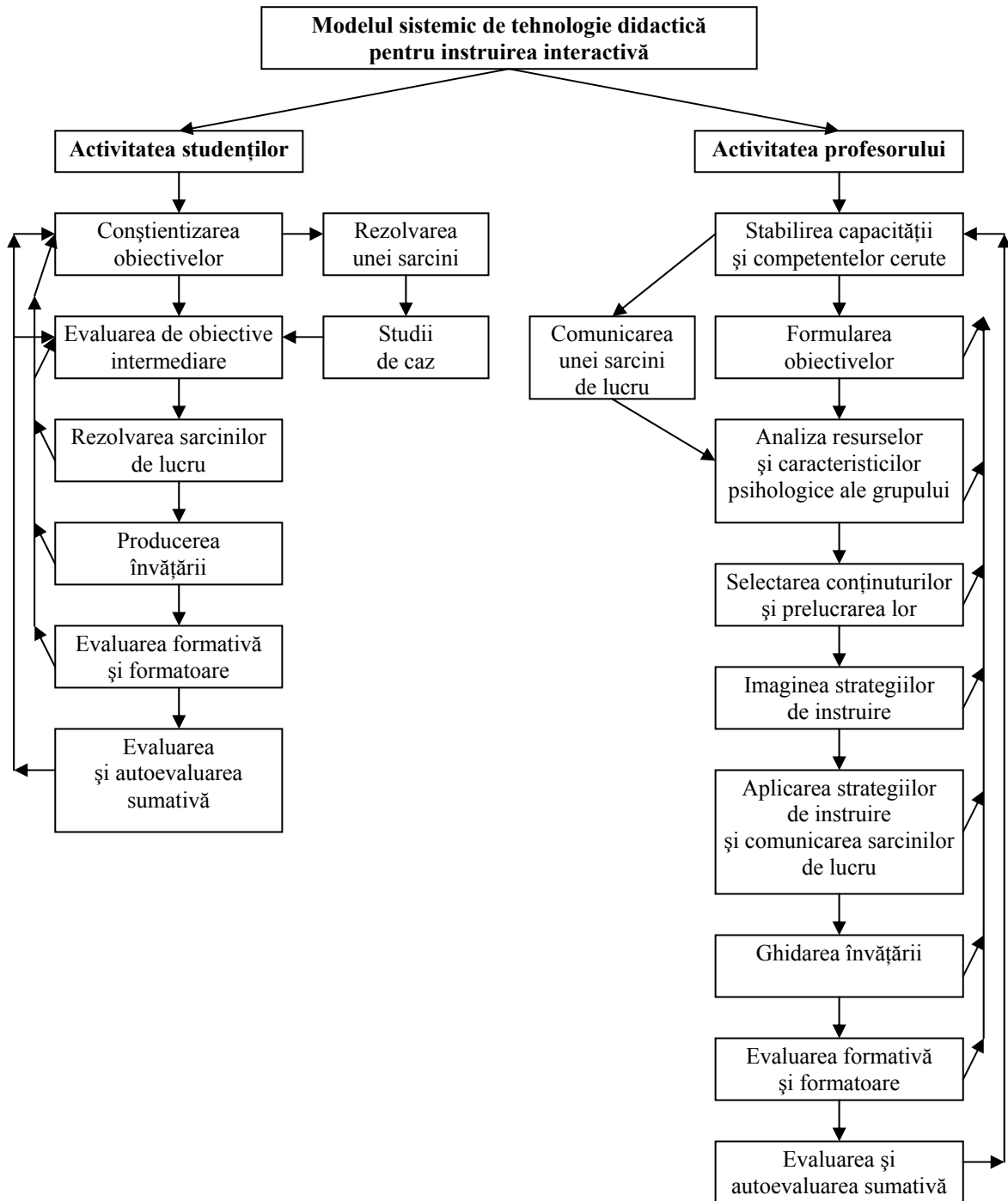


Figura 1. Modelul sistemic de tehnologie didactică

Avantajele metodei studiului de caz sunt următoarele:

- prin faptul că situația-caz, aleasă de profesor, aparține domeniului studiat, iar studenții sunt antrenați în găsirea de soluții, se asigură o apropiere a acestora de viața reală și de eventualele probleme cu care se pot confrunta, „familiarizându-i cu o strategie de abordare a faptului real” [2, p.207];
- prin faptul că are un pronunțat caracter activ, metoda contribuie la dezvoltarea capacităților psihice, de analiză critică, de elaborare a deciziilor și soluționare promptă a cazului, formând abilitățile de argumentare;
- prin faptul că se desfășoară în grup, dezvoltă inteligența interpersonală, spiritul de echipă, toleranța și ajutorul reciproc, specific învățării prin cooperare;
- prin confruntarea activă cu un caz practic, metoda oferă oportunități în construirea unei punți între teorie și practică.

Limitele aplicării metodei studiului de caz pot fi următoarele:

- dificultăți legate de realizarea portofoliului de cazuri adecvate disciplinei contabilității, fapt care solicită mult timp de prelucrare și experimentare a fiecărui caz;
- dificultăți în evaluarea participării fiecărui student la soluționarea cazului, concomitent cu manifestarea fenomenului de complezență, lăsând pe seama celorlalți responsabilitatea rezolvării cazului;
- dificultăți legate de eventualele surse de informare, necesare soluționării cazului;

În concluzie, menționăm că studiul de caz conduce la următoarele priorități:

- ✓ studenții își construiesc propriile înțelesuri și interpretări ale instruirii;
- ✓ scopurile instruirii sunt discutate, negociate, nu impuse;
- ✓ sunt promovate alternativele metodologice de predare-învățare-evaluare;
- ✓ sarcinile de învățare vor solicita informații transdisciplinare și analize multidimensionale ale realității;
- ✓ evaluarea va fi mai puțin criterială și mai mult reflexivă, integrând metode alternative de evaluare;
- ✓ sunt promovate învățarea prin studiul de caz și rezolvarea de probleme.

Bibliografie:

1. Bocoș, M. *Instruire interactivă: repere pentru reflecție și acțiune*. Cluj-Napoca: Editura Presa Universitară, 2002. 378 p.
2. Cerghit, I. *Metode de învățământ*. București: Editura Didactică și Pedagogică, 1997. 480 p.
3. Oprea, Crenguța-Lăcrămioara. *Strategii didactice interactive*. București: Editura Didactică și Pedagogică, 2006. 304 p.
4. Pâslaru, Vl., Negură, I., Papuc, L. *Construcție și dezvoltare curriculară. Partea II. Ghid metodologic*. Chișinău: Universitatea Pedagogică de Stat „Ion Creangă”, 2005. 170 p.

SECȚIA V. PERFEȚIONAREA CONTABILITĂȚII ÎN DIFERITE DOMENII ȘI RAMURI ALE ECONOMIEI NAȚIONALE

SISTEMATIZAREA CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE AUTOHTONE

*Conf. univ. dr. Aliona Bîrcă, ASEM
Lect. sup. Adela Talpă, ASEM*

The new reporting system in the budget system of the Republic of Moldova has been already prepared having as a reference basis Chapter 7 of the Government Financial Statistics Standards (GFS) 2001 relating to the content and structure of the balance sheet, and Chapters 8 and 9 that refers to economic transactions with financial assets, non-financial assets and liabilities. Classification of balance sheet assets and liabilities determined under (GFS) 2001 do not correspond with the provisions of the International Public Sector Accounting.

Uneori, a vorbi despre contabilitate unei lumi atât de grăbite este plictisitor. Totuși, nu trebuie neglijat faptul că contabilitatea în entitățile publice reflectă gestiunea patrimoniului statului sau, cu alte cuvinte, averea comună a populației unei țări.

Contabilitatea în entitățile publice măsoară modul de utilizare a resurselor bugetare în conformitate cu limitele preconizate în bugetul de venituri și cheltuieli pentru perioada de gestiune respectivă. La prima vedere, se pare că informația furnizată de contabilitate este necesară numai executorilor bugetari pentru a verifica situația resurselor financiare la un moment dat, dar nu trebuie neglijate și entitățile din sectorul privat, populația care alimentează cu venituri sectorul bugetar, salariații. Toate aceste părți examinează modul în care averea statului este reflectată de contabilitate.

În Republica Moldova, reforma Administrației Publice Centrale (RAPC) are scopul de a implementa mecanisme și proceduri de creare a unei administrări publice eficiente și efective, capabile să elaboreze și să implementeze politici sectoriale în corespundere cu obiectivele statului, precum și să acorde servicii calitative cetățenilor. Anterior, entitățile din sectorul public autohton organizau contabilitatea în baza următoarelor planuri de conturi:

- *Planul de Conturi al evidenței contabile privind executarea de casă a mijloacelor bugetului public național prin Trezoreria de Stat a Ministerului Finanțelor, în baza căruia se asigură evidența contabilă și raportarea executării de casă a bugetului public național (veniturile și cheltuielile bugetului de stat și bugetelor unităților administrativ-teritoriale, veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat și veniturile fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală) prin unitățile Trezoreriei de Stat;*
- *Planul de conturi al evidenței contabile privind executarea devizelor de cheltuieli ale instituțiilor bugetare, în baza căruia se asigură evidența contabilă și raportarea executării devizelor de cheltuieli bugetare și a devizelor financiare ale mijloacelor speciale ale instituțiilor publice;*
- *Planul de conturi al evidenței contabile privind execuția bugetului raional, municipal Bălți, municipal Chișinău și bugetului central al unității teritorial-autonome cu statut juridic special, în baza căruia se asigură evidența și raportarea privind executarea de casă a bugetelor raionale, municipale și bugetului central al unității teritorial-autonome cu statut juridic special în cadrul direcțiilor generale de finanțe ale acestora;*

- *Planul de Conturi al evidenței contabile în contabilitățile centralizate din cadrul primăriilor satelor (comunelor), orașelor, în baza căruia se asigură evidența contabilă și raportarea executării bugetelor satelor (comunelor), orașelor, devizelor de cheltuieli ale instituțiilor întreținute din aceste bugete;*
- *Planul de conturi pentru evidența contabilă al Casei Naționale de Asigurări Sociale, în baza căruia se asigură evidența contabilă și raportarea în baza metodei de calcul și de casă a bugetului asigurărilor sociale de stat și a cheltuielilor generale și administrative a Casei Naționale de Asigurări Sociale. Planul de Conturi al Casei Naționale de Asigurări Sociale a fost elaborat în baza Standardelor internaționale de evidență contabilă și a fost implementat în anul 2001.*

Evidența contabilă și raportarea în cadrul Companiei Naționale de Asigurări în Medicină și instituțiilor medicale se țin în baza *Planului de Conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor*. Planul de conturi menționat a fost elaborat în baza Standardelor internaționale de evidență contabilă, fiind aplicat în sectorul privat de la 1 ianuarie 1998, iar de către Compania Națională de Asigurări în Medicină și instituțiile medicale – de la 1 ianuarie 2004.

După cum se observă, contabilitatea în sectorul public avea o structură foarte complexă și neadecvată nivelului de dezvoltare al economiei. Astfel, în cadrul reformei Administrației Publice Centrale, s-a reușit elaborarea unei serii de acte normative în conformitate cu practica contabilă internațională prin intermediul următoarelor etape:

1. Modificarea bazei legislative și normative;
2. Elaborarea Planului de Conturi contabile pentru sectorul bugetar și Normelor metodologice de evidență contabilă în sectorul bugetar;
3. Elaborarea noului sistem de raportare în sectorul bugetar;
4. Elaborarea Standardelor Naționale de evidență contabilă și de raportare în sectorul bugetar.

Deși cu pași lenți, reforma Managementului public, în Republica Moldova, continuă să fie realizată. Analizând etapele reformei, menționăm că primele trei etape au fost realizate, iar, în continuare, ne vom referi la ultima etapă, adică la elaborarea Standardelor Naționale de evidență contabilă pentru sectorul public.

Inițial, în Legea Contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007, a fost indicat anul 2011 pentru punerea în aplicare a Standardelor de Contabilitate pentru Sectorul Public (S.N.C.S.P), ulterior, articolul 47 a fost modificat prin Legea nr.108-XVI din 17.12.2009, menționând că Ministerul Finanțelor va elabora și va aproba S.N.C.S.P., conform planului de implementare aprobat de Guvern. Prin urmare, în prezent, Legea Contabilității nu prevede un termen concret de introducere a S.N.C.S.P.

În sectorul privat, reforma contabilității a avut ca ghid Standardele Internaționale de Contabilitate, pe când, în sectorul public, este necesar să se țină cont atât de Standardele de Statistică Financiară Guvernamentală, cât și de Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public.

Standardele de Statistică Financiar Guvernamentală sunt elaborate de Fondul Monetar Internațional și prima ediție a apărut în anul 1986. Ultima ediție, la elaborarea căreia au participat experți din diverse țări ca SUA, Canada, Australia, Rusia, precum și de la Banca Mondială, Uniunea Europeană, a suferit schimbări esențiale. După cum se observă, componența este foarte diferită având aceleași obiective de a îmbunătăți calitatea informației furnizate de indicatorii statisticii macroeconomice și analizele bugetar fiscale. Noua variantă a clasificăției bugetare este stabilită în conformitate cu Standardele de Statistică Financiar Guvernamentală (GFS) 2001.

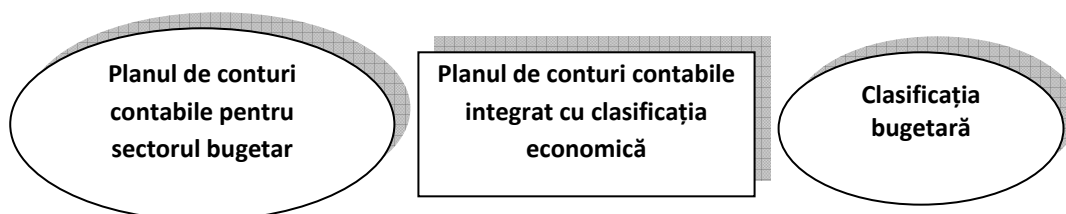


Figura 1. Relația dintre Planul de conturi contabile pentru sectorul bugetar și clasificatia bugetară

După cum se observă în figura 1, între clasificatia bugetară și contabilitatea în instituțiile publice există o legătură directă prin unificarea Planului de conturi contabile pentru instituțiile publice cu clasificatia economica. Clasificatia economica este bazată pe Planul de conturi unic după conținut economic și include clasa, contul, subcontul, articolul, alineatul, elementul și este structurat pe 6 niveluri, fiecare nivel poate avea nu mai mult de 9 linii bugetare. Fiecare nivel al clasificatiei economice are semnificație separată (figura 2), reprezentată printr-un singur semn, constituind cea mai detaliată divizare după clasificatia economica și are un cod format dintr-o totalitate de 6 semne.

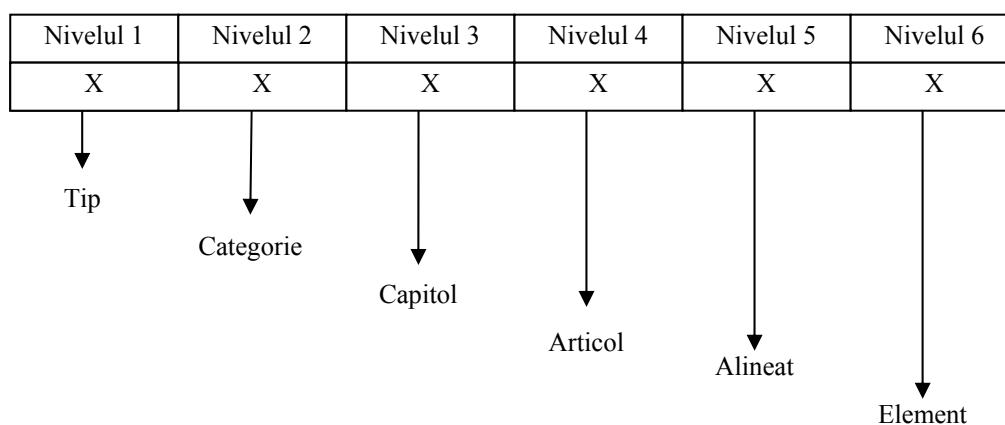


Figura 2. Structura clasificatiei economice

Codurile și denumirile claselor din clasificatia economica coincid cu numerele și denumirile din planul de conturi unic: **venituri, cheltuieli, active nefinanciare, active financiare, datorii.**

Tipul economic	Categoria	Capitolul	Articolul	Alineatul	Elementul	Codul	Denumirea	Suma
3						3	ACTIVE NEFINANCIARE	40000
3	1					31	MIJLOACE FIXE	40000
3	1	1				311	Clădiri	40000
3	1	1	1			3111	Majorarea valorii clădirilor	50000
3	1	1	1	1		31111	Procurarea clădirilor	30000
3	1	1	1	2		31112	Reparații capitale ale clădirilor	20000
3	1	1	2			3112	Micșorarea valorii clădirilor	- 10000
3	1	1	2	1		31121	Realizarea clădirilor	- 10000

Planificarea după clasificatia economica este, de fapt, cel mai detaliat nivel de planificare, pe viitor fiind integrat complet cu planul de conturi unic, care va reduce considerabil lucrul și timpul utilizat de contabil pentru înregistrarea operațiunilor. În prezent, fiecare operațiune este înregistrată de

două ori – o data în evidența contabilă prin formule contabile și a doua oară cu reflectarea în clasificția bugetară economică. Începând cu anul 2014, operațiunile economice vor fi înregistrate numai o singură dată, deoarece Planul de conturi contabil pentru instituțiile publice cuprinde și clasificția bugetară economică.

O altă latură a acestei probleme se referă la faptul că Republica Moldova tinde să adere la structurile europene, iar Comisia Europeană își prezintă conturile sale conform Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru sectorul public (S.I.C.S.P. sau IPSAS) începând cu anul 2005, iar o parte din state, cum ar fi Franța, le aplică din anul 2006, nemaivorbind despre succesul aplicării standardelor de contabilitate în sectorul privat.

S.I.C.S.P. sunt elaborate de către Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate din cadrul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC). Potrivit prevederilor constituției IFAC, scopul acestei organizații internaționale este de „a servi interesul public, de a consolida importanța profesiei de contabil la nivel mondial și de a contribui la dezvoltarea unor economii internaționale puternice prin inițierea și promovarea aderării la standarde profesionale de o înaltă calitate, a progresului convergenței internaționale a acestor standarde, precum și a dezbate probleme de interes public, pentru care experiența profesională este extrem de relevantă”. Analizând, în mod comparativ, structura standardelor internaționale de contabilitate din sectorul privat cu cele din sectorul public, se observă că avem de-a face cu același cadru conceptual, dar diferă simbolizarea lor (tabelul 1).

Tabelul 1

Conexiunea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru sectorul public cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară

Simbolizarea S.I.C.S.P	Denumirea completă a standardelor	Simbolizarea S.I.R.F.
IPSAS 1	Presentation of Financial Statements	IAS 1
IPSAS 2	Cash Flow Statements	IAS 7
IPSAS 3	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IAS 8
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS 21
IPSAS 5	Borrowing Costs	IAS 23
IPSAS 6	Consolidated and Separate Financial Statements	IAS 27
IPSAS 7	Investments in Associates	IAS 28
IPSAS 8	Interests in Joint Ventures	IAS 31
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions	IAS 18
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IAS 29
IPSAS 11	Construction Contracts	IAS 11
IPSAS 12	Inventories	IAS 2
IPSAS 13	Leases	IAS 17
IPSAS 14	Events After the Reporting Date	IAS 10
IPSAS 15	Financial Instruments: Disclosure and Presentation – superseded by IPSAS 28	
IPSAS 16	Investment Property	IAS 40
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment	IAS 16
IPSAS 18	Segment Reporting	IAS 14
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IAS 37
IPSAS 20	Related Party Disclosures	IAS 24
IPSAS 21	Impairment of Non-Cash-Generating Assets	IAS 36
IPSAS 22	Disclosure of Financial Information About the General Government Sector	N/A
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	N/A
IPSAS 24	Presentation of Budget Information in Financial Statements	N/A
IPSAS 25	Employee Benefits	IAS 19
IPSAS 26	Impairment of Cash-Generating Assets	IAS 36
IPSAS 27	Agriculture	IAS 41
IPSAS 28	Financial Instruments: Presentation	IAS 32
IPSAS 29	Financial Instruments: Recognition and Measurement	IAS 39
IPSAS 30	Financial Instruments: Disclosures	IFRS 7
IPSAS 31	Intangible Assets	IAS 38

Noul sistem de raportare în sistemul bugetar din Republica Moldova, deja, a fost întocmit având ca bază de referință capitolului 7 al Standardelor de Statistică Financiară Guvernamentală (GFS) 2001, care se referă la conținutul și structura bilanțului contabil și capitolele 8 și 9, care se referă la operațiunile economice cu active financiare, nefinanciare și datorii având următoarea structură (tabelul 2):

Tabelul 2

BILANȚUL INSTITUȚIEI PUBLICE

(mii lei)

Nr. crt.	Denumirea	Notă	Cod	La începutul perioadei curente de raportare	La sfârșitul perioadei curente de raportare
1	2	3	4	5	6
A	ACTIVE				
1.	Active nefinanciare				
1.1.	<i>Valoarea de bilanț a mijloacelor fixe (31 - 39)</i>		10		
1.2.	<i>Stocuri de materiale circulante (32)</i>		20		
1.3.	<i>Valori (33)</i>		30		
1.4.	<i>Active neproduse (314)</i>		40		
	TOTAL ACTIVE NEFINANCIARE (10+20+30+40)		50		
2.	Active financiare				
2.1.	<i>Active financiare și creanțe interne (41)</i>		60		
2.2.	<i>Active financiare externe (42)</i>		70		
	TOTAL ACTIVE FINANCIARE (60+70)		100		
	TOTAL ACTIVE (50+100)		200		
B	DATORII ȘI REZULTATE				
3.	DATORII				
3.1.	<i>Datorii interne (51)</i>		210		
3.2.	<i>Datorii externe (52)</i>		220		
	TOTAL DATORII (210+220)		300		
4.	REZULTATE				
4.1.	<i>Rezultatele executării de casă a bugetelor (61) (31+32)</i>		310		
4.1.1.	Rezultatul executării de casă a bugetelor din anul curent		311		
4.1.2.	Rezultatul executării de casă a bugetelor din anii precedenți		312		
4.2.	<i>Rezultatul financiar al instituției publice (62) (41+42+43)</i>		320		
4.2.1.	Rezultatul din anul curent		321		
4.2.2.	Rezultatul din anii precedenți		322		
4.2.3.	Corectarea rezultatelor anilor precedenți		323		
4.3.	<i>Mijloace transmise și primite între conturi (63)</i>		330		
	TOTAL REZULTATE (310+320+330)		350		
	TOTAL DATORII ȘI REZULTATE(300+350)		400		

Clasificarea activelor și pasivelor din bilanțul contabil stabilit conform (GFS) 2001 nu corespunde cu prevederile *IPSAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”*. Standardele de Statistică Financiară Guvernamentală divizează activele în financiare și nefinanciare, pe când *IPSAS-urile*, în active pe termen lung și active curente, asemenea este și în cazul datoriilor, unde, în primul caz, acestea sunt divizate în datorii interne și externe, iar standardele de contabilitate le divizează în datorii curente și pe termen lung.

Deși rolul Consiliului IFAC este de a elabora standarde de o înaltă calitate și, totodată, de a armoniza contabilitatea entităților publice din întreaga lume, ele sunt diametral opuse cu prevederile Standardelor de Statistică Financiară Guvernamentală care reglementează statistica macroeconomică. Astfel, complexitatea problemelor se va amplifica și mai tare când autoritățile autohtone vor încerca să introducă standardele de contabilitate pentru sectorul public.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr.113-XVI din 27 aprilie 2007. Monitorul Oficial nr. 90-93 / 399 din 29.06.2007.
2. Legea privind sistemul bugetar și procesul bugetar nr. 847-XIII din 24.05.96. Republicat: Monitorul Oficial, ediție specială, 2005.
3. Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, Federația Internațională a Contabililor-București: Editura CECCAR, 2005, 832 p.
4. Robert, J., Colibert, J. *Les norms IPSAS et le secteur public*, Paris: Editura Dunod, 2008, 282 p.
5. www.minfin.md.

PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII DIN DOMENIUL ACTIVITĂȚII UNITĂȚILOR CU PROFIL ALIMENTAR ÎN CADRUL ÎNTREPRINDERILOR AGRICOLE

*Conf. univ. inter. Veronica Bulgaru, UASM
Conf. univ. inter. Tatiana Șevciuc, UASM*

At present in certain agricultural enterprises function canteens for providing food for our employees engaged in the field of technological works. The respective canteens as a rule are of small proportions having a seasonal character and catering an insignificant number of clients. The methods of bookkeeping of expenses and accounting of their cost or sale price of the prepared meals revealed in the literature of specialty are justified in the conditions of trade methods with food profile of large proportions that develop a diverse and ample activity in this area. That is why it was examined the peculiarities and possibilities of bookkeeping of the expenses related to the canteens functioning being on the balance sheet of the agricultural enterprises.

O formă specifică a comerțului cu amănuntul, practică pe teritoriul Republicii Moldova de către persoanele fizice și juridice, o constituie alimentația publică.

Alimentația publică reprezintă activitatea de pregătire, preparare, prezentare și servire a produselor culinare, a celor de cofetărie-patiserie, a băuturilor și altor produse pentru consumul populației.

Unitățile comerciale cu profil alimentar își desfășoară activitatea și țin contabilitatea în corespundere cu următoarele acte legislative și normative:

- Legea cu privire la comerțul interior nr. 231 din 23.09.2010 [1];
- Hotărârea cu privire la desfășurarea comerțului cu amănuntul nr. 931 din 08.12.2011 [2];
- Hotărârea cu privire la măsurile de coordonare și de reglementare de către stat a prețurilor (tarifelor) nr. 547 din 04.08.1995 (cu modificările și completările ulterioare) [3];

- Codul Fiscal;
- Standardul Național de Contabilitate 3 „Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”;
- alte acte legislative și normative.

În funcție de tipul, nivelul dotării tehnice, nomenclatorul serviciilor prestate, entitățile respective pot opta pentru una din categoriile: lux, superioară, categoria I, categoria a II-a sau categoria a III-a. Atribuirea categoriilor lux și superioară se efectuează de către Ministerul Economiei, iar a categoriilor I-III – de administrația publică locală. Potrivit Hotărârii nr. 931 din 08.12.2011, la intrarea în unitatea comercială, se amplasează, în mod obligatoriu, panoul de identificare a entității, pe care se aplică, în limba de stat, denumirea completă și tipul, conform autorizației de funcționare, apartenența, adresa unității.

După cum s-a menționat mai sus, activitatea unităților comerciale cu profil alimentar se bazează, în fond, pe fabricarea produselor culinare și de cofetărie-patiserie. Procesul preparării bucatelor condiționează necesitatea calculării costurilor.

Prin calculație, în alimentația publică, se subînțelege modalitatea determinării prețului de vânzare a produselor preparate. Astfel, spre deosebire de întreprinderile agricole și cele industriale, în urma calculației, se determină prețul de vânzare a bucatelor, și nu costul produselor obținute pe teren. Prețul de vânzare al produselor include costul materiei prime utilizate la fabricarea bucatelor, adaosul comercial și supraprețul (adaosul suplimentar la etapa preparării și vânzării bucatelor).

Drept bază normativă pentru efectuarea calculației servește Instrucțiunea privind formarea prețurilor la întreprinderile de alimentație publică. Potrivit prezentei Instrucțiuni menționate mai sus în scopul acoperirii cheltuielilor de fabricare și desfacere a produselor, precum și obținerii profitului, se aplică un nivel nelimitat al adaosului comercial. Mărimea adaosului se stabilește de către conducerea unității comerciale și se aprobă prin ordin. Totodată, în unele cazuri, se fixează un plafon maxim al adaosului comercial. Astfel, în corespundere cu punctul 3 din Hotărârea cu privire la măsurile de coordonare și de reglementare de către stat a prețurilor (tarifelor), pentru întreprinderile de alimentație publică de categoria a III-a (ce deserveșc persoanele socialmente vulnerabile, elevii, angajații etc.), cota maximă a adaosului comercial constituie 30%, iar pentru entitățile de categoria a II-a – 70% din prețul de achiziție/livrare al produselor sau față de costul setului de materie primă inclus într-un tip sau altul de bucate.

Actualmente, în cadrul unor întreprinderi agricole, funcționează cantine destinate alimentării angajaților antrenați la lucrările tehnologice de câmp. Cantinele respective sunt de proporții mici, deserveșc un număr nesemnificativ de clienți și fac parte din categoria a III-a. De asemenea, este neînsemnat și nomenclatorul produselor preparate care se reduce, în fond, la 2-3 tipuri de gustări reci, felurile întâi și doi, precum și băuturi.

Componenta bucatelor preparate zilnic se generalizează în planul-meniu. Documentul se întocmește de bucătarul-șef într-un exemplar și include lista produselor ce urmează a fi fabricate, cantitatea planificată pentru o zi și componenta materiei prime utilizată în procesul preparării. Planul-meniu se aprobă, în mod obligatoriu, de conducătorul întreprinderii. În baza lui, se perfectează fișa-limită de ridicare a valorilor materiale sau bonul de consum conform căroră, în continuare, se eliberează materia primă și mărfurile din depozit.

Materia primă folosită la prepararea produselor se casează conform normelor de consum stabilite în culegerea de rețete, în care se indică: normele de consum al materiei prime în masă brută exprimată în grame; deșeurile din condiționarea primară a materiei prime (de exemplu, curățirea cartofilor, curățirea și secționarea peștelui etc.) exprimate în procente față de normele brute; normele de consum al materiei prime în masă netă exprimată în grame; pierderile din prelucrarea termică (călire, fierbere etc.) exprimate în procente față de masa netă; normele de obținere a felului de bucate; masa felului de bucate în stare finită.

Calcularea prețului de vânzare a produselor are loc în fișa de calculație. Se întocmește separat pentru fiecare fel de bucate în baza planului-meniu și culegerii de rețete. În ea se indică: denumirea întreprinderii; numărul curent al fișei; denumirea felului de bucate (gustări, băuturi etc.); denumirea materiei prime; cantitatea de produse conform normei în raport la 100 de tainuri sau 10 kg (sosuri, garnituri, tocătură etc.); prețul de vânzare al unui tain; masa în grame a unui tain.

În plus, fișa de calculație conține câteva rubrici destinate calculării prețului de vânzare al bucatelor în cazul când se modifică componența setului de materie primă sau a costurilor acestora.

Pentru evidența consumurilor legate de prepararea și vânzarea produselor, precum și calcularea costurilor, în literatura de specialitate, sunt recomandate 2 metode [5]: metoda de producție și metoda comercială. În cazul utilizării metodei de producție, materia primă folosită la fabricarea produselor se evaluează, la momentul recunoașterii inițiale și ulterioare, la costul efectiv. Consumurile legate de activitatea de producție se acumulează la contul de calculație **811 „Activități de bază”**. Bucatele preparate se estimează la costul efectiv și se înregistrează în debitul contului **216 „Produse”**, din creditul contului **811 „Activități de bază”**. În continuare, costul bucatelor vândute se casează în debitul contului **711 „Costul vânzărilor”**, iar veniturile din vânzări se constată în creditul contului **611 „Venituri din vânzări”**.

Aplicarea metodei comerciale prevede evaluarea materiei prime și mărfurilor cumpărate conform prețurilor de vânzare. Astfel, stocurile intrate și destinate preparării bucatelor se evaluează, inițial, conform costului și se reflectă în debitul contului **217 „Mărfuri”**. Concomitent, are loc calcularea adaosului comercial cu raportarea acestuia la costul materiei prime, adică în debitul contului **217 „Mărfuri”** din creditul contului **821 „Adaos comercial”** obținându-se, astfel, prețurile de vânzare ale bunurilor respective. Cheltuielile suportate la etapa fabricării produselor se includ în prețul de vânzare prin intermediul supraprețului (adaosului suplimentar aferent preparării și vânzării produselor). Modalitatea de contabilizare a supraprețului este următoarea: sau se atribuie direct la valoarea de vânzare a bucatelor prin debitarea contului **217 „Mărfuri”** și creditarea contului **821 „Adaos comercial”**, sau se atribuie la consumurile activității de bază deopotrivă cu valoarea materiei prime estimate la prețurile de vânzare. Pentru evidența taxei pe valoarea adăugată, inclusă în prețul de vânzare al bucatelor, se utilizează contul **825 „Taxa pe valoarea adăugată în unitățile de comerț”**. La vânzarea bucatelor, are loc decontarea TVA, a adaosului comercial și supraprețului, precum și recunoașterea costului vânzărilor și a veniturilor din vânzări.

Metodele de evidență a cheltuielilor și de calculare a costului sau prețului de vânzare al produselor culinare și de cofetărie-patiserie, dezvăluite mai sus, sunt justificate în condițiile unităților comerciale cu profil alimentar de proporții mari, care desfășoară o activitate amplă și diversificată în domeniu și, prin urmare, pot include în prețul de vânzare al bucatelor diferite cote ale adaosului comercial, pornind de la tipul (restaurant, bar, bodegă etc.) și categoria (lux, superioară etc.) deținută.

În schimb, cantinele din cadrul întreprinderilor agricole, în cele mai frecvente cazuri, sunt de proporții mici, au caracter sezonier și deservesc un număr redus de clienți. De aceea, variantele de evidență examinate nu sunt oportune, întrucât necesită calcule și un șir de formule contabile suplimentare. În plus, potrivit prevederilor **SNC 3 „Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”**, cheltuielile legate de funcționarea cantinelor urmează a fi atribuite la cheltuielile generale și administrative, întrucât sunt calificate drept cheltuieli pentru întreținerea obiectelor de menire social-culturală.

Prin urmare, generalizarea informației privind cheltuielile legate de exploatarea cantinelor, aflate la bilanțul întreprinderilor agricole, are loc la contul **713 „Cheltuieli generale și administrative”** (cont analitic autonom „Cantina”). Pe măsura livrării materiei prime din depozit, care, de fapt, reprezintă produsele agricole obținute din transformarea direcționată a activelor biologice, debitează contul **713 „Cheltuieli generale și administrative”** și creditează contul **216 „Produse”**. Mărfurile folosite deopotrivă cu

produsele agricole la prepararea bucatelor (zahăr, sare, unt, crupe etc.) se casează din creditul contului **217 „Mărfuri”**. Celelalte cheltuieli suportate în procesul fabricării bucatelor, în funcție de natura lor economică, se reflectă în debitul contului **713 „Cheltuieli generale și administrative”**, în contrapartidă cu conturile **531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”** – la suma salariului angajaților încadrați nemijlocit în desfășurarea activității cantinei; **533 „Datorii privind asigurările”** – la suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii aferente sumelor salariilor angajaților antrenați nemijlocit în desfășurarea activității cantinei; **535 „Datorii preliminate”** – la suma primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferentă salariilor angajaților; **124 „Uzura mijloacelor fixe”** – la suma uzurii mijloacelor fixe legate nemijlocit de funcționarea cantinei; **213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”** – la valoarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată, ce nu depășește ½ din limita stabilită, utilizate nemijlocit în desfășurarea activității cantinei; **214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată”** – la suma uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată, ce depășește ½ din limita stabilită, utilizate nemijlocit în desfășurarea activității cantinei etc.

Valoarea și volumul bucatelor preparate în cadrul cantinei nu se constată într-un cont distinct, cum ar fi **216 „Produse”** sau **217 „Mărfuri”**, ci se deduce prin intermediul venitului înregistrat din comercializarea lor.

De menționat că potrivit prevederilor punctului 28 din **Hotărârea cu privire la desfășurarea comerțului cu amănuntul**, vânzarea mărfurilor în numerar se efectuează prin intermediul mașinii de casă și control cu memorie fiscală, prin transfer bancar sau cu utilizarea cardului bancar. Întreprinderile agricole, însă, fac excepție de la exigențele respective, efectuând livrarea bucatelor, de regulă, în contul retribuirii muncii sau pe bază de tichete achitate, în prealabil, la casieria întreprinderii. De fapt, **Codul muncii** al Republicii Moldova interzice achitarea salariului în natură. Totuși, astfel de modalitate de stingere a datoriilor față de personal se aplică în majoritatea întreprinderilor agricole din țară și se bazează pe articolul 4 din Convenția Organizației Internaționale a Muncii nr. 95 privind protecția salariului și articolul 11 din Convenția Organizației Internaționale a Muncii nr. 117. În plus, conform articolului 95 (5) din **Codul Fiscal**, mărfurile de producție proprie, serviciile livrate în contul retribuirii muncii angajatului se consideră livrare impozabilă. Valoarea impozabilă a livrării impozabile constituie valoarea ei de piață. Prin urmare, la desfacerea bucatelor în contul retribuirii muncii, se întocmește formula contabilă:

debit contul **531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”** sau **227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului”**,

credit contul **612 „Alte venituri operaționale”** – la suma venitului constatat din vânzarea produselor,

credit contul **534 „Datorii privind decontările cu bugetul”** – la suma taxei pe valoarea adăugată aferentă produselor vândute.

Totodată, cheltuielile legate de prepararea bucatelor pot fi acumulate, în prealabil, în contul activ de calculație **811 „Activități de bază”**. În cazul unei asemenea abordări, conturile corespondente vor rămâne aceleași. Suplimentar pot fi antrenate conturile **821 „Adaos comercial”** – pentru calcularea adaosului comercial și a supraprețului la mărfuri și **825 „Taxa pe valoarea adăugată în unitățile de comerț”** – pentru reflectarea TVA inclusă în prețul de vânzare al bucatelor. La sfârșitul lunii, sumele acumulate în contul **811 „Activități de bază”** se vor raporta la cheltuielile generale și administrative.

Uneori, bucatele preparate se livrează angajaților la un preț mai mic decât cel de piață. Operațiunea respectivă este calificată de articolul 99 (2) din **Codul Fiscal** drept livrare impozabilă. Valoarea impozabilă a livrării respective constituie valoarea ei de piață. De aceea, apare necesitatea de a calcula datoria la buget privind TVA de la diferența dintre valoarea bucatelor la preț de piață și valoarea acestora sub prețul de piață. Rezultatul obținut se reflectă în registrul livrărilor fără perfectarea facturii fiscale și se contabilizează prin formula contabilă:

debit contul 713 „Cheltuieli generale și administrative”,
credit contul 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”.

Totodată, diferența constatată reprezintă facilitatea acordată salariatului de către patron sub formă de diminuare a prețului de vânzare a produselor. În corespundere cu articolul 88 din **Codul Fiscal**, fiecare patron care plătește lucrătorului salariu (inclusiv primele și facilitățile acordate) este obligat să calculeze, ținând cont de scutirile solicitate de angajat și de deduceri, și să rețină din aceste plăți un impozit, determinat conform modului stabilit de Guvern.

Deseori, pentru crearea condițiilor favorabile de muncă și menținerea personalului calificat, întreprinderea poate organiza alimentarea angajaților pe cont propriu. Deși, în acest caz, are loc oferirea bucatelor fără plată lucrătorilor antrenați nemijlocit în desfășurarea activității de întreprinzător, cheltuielile respective nu pot fi calificate drept cheltuieli ordinare și necesare. De aceea, nu se admit spre deducere în scopuri fiscale. În plus, conform articolului 99 din **Codul Fiscal** mărfurile de producție proprie, care sunt transmise fără plată angajaților subiectului impozabil, se consideră livrare impozabilă. Valoarea impozabilă a bucatelor constituie mărimea cea mai mare dintre prețul de piață și costul efectiv. Prin urmare, livrarea respectivă se confirmă prin factura fiscală. Totodată, venitul brut al angajaților, care au beneficiat de alimentare gratuită, se corectează cu suma facilității acordate de patron.

Bibliografie:

1. Legea cu privire la comerțul interior nr. 231 din 23.09.2010. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, Chișinău. 2010, nr. 13-14.
2. Hotărârea cu privire la desfășurarea comerțului cu amănuntul nr. 931 din 08.12.2011. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, Chișinău. 2011, nr. 222-226/1017.
3. Hotărârea cu privire la măsurile de coordonare și de reglementare de către stat a prețurilor (tarifelor) nr. 547 din 04.08.1995 (cu modificările și completările ulterioare). În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, Chișinău. 1995, nr. 53-54.
4. Frecăuțeanu A., Chișlaru A., Bulgaru V. *Contabilitate financiară aprofundată*. Ch.: „Print-Caro”, 2011. 673 p. ISBN 978-9975-4103-0-4.
5. Гриник Т., Хэбэшеску Н. «Бухгалтерская кухня» общественного питания». In: *Contabilitate și audit*. 2010, nr. 7, 11.

PARTICULARITĂȚILE EVIDENȚEI MIJLOACELOR FIXE LA ÎNTREPRINDERILE NECOMERCIALE

Conf. univ. dr. Lidia Cauș, ASEM

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 assets accountancy in non-for-profit organizations, which will lead to the providing of some true and objective information to information users.

Organizația necomercială se definește ca persoană juridică al cărui scop principal este altul decât obținerea de profit și care este înregistrată sub formă de *asociație* (asociație obștească, asociație religioasă, partid, organizație social-politică, sindicat, uniune de persoane juridice și de patronat), *fundație*, *instituție*. Aceste organizații activează în baza contribuțiilor și mijloacelor cu destinație specială, cum ar fi granturi, donații, sponsorizări, taxe de aderare, contribuțiile membrilor organizației etc. Definiția organizației necomerciale determină particularități în modul de evidență al acestora, începând cu întocmirea politicii de contabilitate, contabilizarea mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate,

contribuțiilor fondatorilor și membrilor organizației, fondurilor, veniturilor și cheltuielilor, imobilizărilor necorporale și corporale, activelor curente și finalizând cu conținutul informației rapoartelor financiare.

Contabilitatea în organizațiile necomerciale este reglementată de Legea contabilității, Legea cu privire la asociațiile obștești, Legea cu privire la fundații, Legea cu privire la filantropie și sponsorizare, Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, Planul de conturi contabile ale activității economico-financiare, Standardele Naționale de Contabilitate, Comentariile la S.N.C., Regulamentul privind inventarierea, Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale ș.a. În conformitate cu art.2 din Legea contabilității, aceste organizații sunt obligate să țină evidența, parcurgând toate etapele ciclului contabil: întocmirea documentelor primare și centralizatoare, evaluarea și recunoașterea elementelor contabile, reflectarea informațiilor în conturile contabile, perfectarea registrelor contabile, balanței de verificare și Cărții mari, întocmirea rapoartelor.

Pentru desfășurarea activităților lor statutare, organizațiile necomerciale utilizează diverse mijloace fixe, cum ar fi clădiri, mijloace de transport, tehnică pentru oficiu, mobilier etc. La contabilizarea mijloacelor fixe, organizațiile necomerciale aplică prevederile S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung” și regulile expuse în Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale.

Conform p.6 al S.N.C.16, **mijloacele fixe** reprezintă active materiale prețului unitar al cărora depășește plafonul stabilit de legislație, planificate pentru utilizare mai mult de un an în activitatea de producție, comercială și în alte activități, executarea lucrărilor, prestarea serviciilor, sau sunt destinate închirierii sau unor scopuri administrative. Astfel, mijloace fixe se consideră bunurile care sunt exploatate de entitatea necomercială în activitatea sa statutară mai mult de un an și valoarea lor unitară este mai mare de limita stabilită de 6000 lei.

Organizația necomercială, în baza planului de conturi contabile aprobat de Ministerul Finanțelor, trebuie să elaboreze planul de conturi propriu de lucru, ținând cont de prevederile Indicațiilor metodice. Acesta trebuie să cuprindă conturile sintetice, subconturile și conturile analitice necesare pentru evidența elementelor contabile ale organizației. În conformitate cu Anexa nr.1 la Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale pentru evidența mijloacelor fixe, pot fi folosite următoarele conturi și subconturi: contul **121 „Active în curs de execuție”** cu subconturile 1211 „Imobilizări corporale în curs de execuție aferente activităților economice statutare” și 1212 „Imobilizări corporale în curs de execuție aferente fondurilor”; contul **123 „Mijloace fixe”** cu subconturile 1231 „Imobilizări corporale aferente activităților economice statutare” și 1232 „Imobilizări corporale aferente fondurilor”; contul **124 „Uzura mijloacelor fixe”** cu subconturile 1241 „Uzura imobilizărilor corporale aferente activităților economice statutare” și 1242 „Uzura imobilizărilor corporale aferente fondurilor”; contul **342 „Subvenții”** cu subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”.

Mijloacele fixe în dependență de sursele de provenință 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. În organizațiile necomerciale, apar particularități aferente contabilității mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit sau procurate din contul diferitelor surse de finanțare pentru transmitere altor beneficiari (persoane social vulnerabile, aziluri de bătrâni, case de copii etc.). Aceste mijloace fixe pot fi înregistrate ca active în conturi bilanțiere, doar în cazul respectării criteriilor de recunoaștere stabilite de standardele de contabilitate. În alte cazuri, bunurile respective se înregistrează în conturi extrabilanțiere, de exemplu, la contul 926 „Active care nu aparțin organizației necomerciale”.

Mijloacele fixe primite cu titlu gratuit, indiferent de destinația lor, se evaluează la valoarea de intrare, care se determină în baza actelor de donație, proceselor-verbale de primire-predare și a altor documente, care confirmă transmiterea dreptului de proprietate sau

de folosință și destinația acestora. Valoarea de intrare a mijloacelor fixe, primite în folosință temporară sau cu scopul transmiterii lor ulterioare unor categorii de beneficiari stabiliți, se evaluează de către o comisie independentă, conform documentelor de însoțire sau în baza:

- *prețului donatorului* – atunci când mijloacele fixe sunt produse de către acesta;
- *valorii juste* – când donatorul a procurat mijloacele fixe în scopul donației sau când valoarea acestora nu este indicată în documentele de primire;
- *valorii în vamă* – în cazul primirii mijloacelor fixe din străinătate, când valoarea nu este indicată în documentele donatorilor străini;
- *valorii determinate în altă bază rațională* – la primirea mijloacelor fixe foste în folosință când valoarea acestora nu este indicată în documentele de primire.

Mijloacele fixe intrate se pun în evidență la *valoarea de intrare*, care include valoarea de procurare sau valoarea consemnată în contractul de donație sau sponsorizare, plus suma cheltuielilor efectuate la procurarea obiectului sau punerea lui în exploatare. Dacă valoarea mijloacelor fixe este înregistrată în valută străină, atunci aceasta se recalculează și se înregistrează în contabilitate în lei moldovenești, conform cursului stabilit de Banca Națională a Moldovei la data semnării contractului sau a actului de primire-predare a obiectului în proprietatea organizației necomerciale. Cheltuielile de achiziționare și de pregătire a mijloacelor fixe pentru realizarea misiunilor speciale se includ în valoarea de intrare a acestora numai în cazul când acestea au fost acoperite din aceeași sursă de finanțare. În caz contrar, aceste costuri se înregistrează drept cheltuieli curente.

Mijloacele fixe pot fi primite sau procurate din contul: mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate și surselor de autofinanțare. Mijloacele fixe primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială se înregistrează în modul prevăzut în p.23 din Indicațiile metodice. La aplicarea *contabilității de angajamente*, mijloacele cu destinație specială se recunosc în cazul existenței unei certitudini întemeiate că: mijloacele vor fi primite de către organizația necomercială, condițiile aferente utilizării acestor finanțări vor fi îndeplinite, precum și valoarea mijloacelor poate fi determinată în mod credibil. Deci mijloacele cu destinație specială care urmează să fie primite se reflectă:

Dt 134 „Creanțe pe termen lung” sau 229 „Alte creanțe pe termen scurt”

Ct 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială” sau 539 „Alte datorii pe termen scurt”.

Mijloacele fixe primite din contul mijloacelor cu destinație specială se înregistrează:

Dt 121 „Active nemateriale în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”

Ct 134 „Creanțe pe termen lung” sau 229 „Alte creanțe pe termen scurt”.

În cazul aplicării *contabilității de casă*, mijloacele cu destinație specială se recunosc în momentul primirii mijloacelor fixe prin înregistrarea contabilă:

Dt 121 „Active nemateriale în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”

Ct 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială” sau 539 „Alte datorii pe termen scurt”.

Un aspect specific pentru organizațiile necomerciale constă în crearea fondului de imobilizări la suma utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea sau crearea mijloacelor fixe:

Dt 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială” sau 539 „Alte datorii pe termen scurt”

Ct 342 „Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”.

După părerea noastră, reflectarea în componența capitalului propriu a unui fond de imobilizări creat de entitate impune niște obligații față de membrii organizației, ceea ce nu caracterizează particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, în vederea lipsei capitalului propriu și a obligațiilor față de proprietari și fondatori, cu atât mai mult că existența contului 342 „Subvenții” impune necesitatea întocmirii Raportului privind fluxul capitalului propriu la organizațiile care utilizează sistemul complet de evidență contabilă. În literatura de specialitate, specialiștii în domeniu inițiază propuneri de creare a fondului de mijloace fixe în componența contului 323 „Alte rezerve”, iar după părerea altor specialiști, acesta poate fi reflectat la un subcont distinct deschis în cadrul contului 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”. Reflectarea fondului de imobilizări la un subcont

distinct deschis în cadrul contului 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”, de asemenea, la fel nu reflectă în bilanțul contabil și nici în evidența sintetică situația clară despre soldul finanțărilor disponibile la o dată anumită și a celor utilizate pentru procurarea mijloacelor fixe.

Este mai rațional, în opinia noastră, ca, în scopul reflectării mijloacelor cu destinație specială folosite pentru procurarea mijloacelor fixe, de aplicat contul 426 „Alte datorii pe termen lung calculate”, la un subcont deschis numit 4261 „Finanțări în imobilizări”. Argumentarea aplicării acestui cont constă în respectarea gradului de exigibilitate a datoriilor pus la baza construirii bilanțului contabil. Acest cont dă posibilitatea reflectării finanțărilor în imobilizări corporale, care sunt obiecte cu o durată de funcționare mai mare de un an, iar la contul 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială” vor fi reflectate mijloacele cu destinație specială neutilizate la un moment anumit. La contul 426 „Alte datorii pe termen lung calculate”, subcontul 4261 „Finanțări în imobilizări” pe credit vor fi reflectate sumele finanțărilor utilizate pentru procurarea imobilizărilor, iar pe debitul contului – decontarea acestor finanțări în mărimea sumei uzurii lunare calculate a mijloacelor fixe, soldul reflectând finanțările utilizate pentru procurarea activelor pe termen lung nedecontate.

Am menționat mai sus că mijloacele fixe pot fi primite sau procurate și din contul mijloacelor nepredestinate. Aceste mijloace reprezintă active și 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, mijloacele fixe primite sau procurate din contul mijloacelor nepredestinate, conform prevederilor p.31 din Indicațiile metodice, se înregistrează direct la majorarea fondului de imobilizări:

Dt 121 „Active nemateriale în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”

Ct 342 „Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”.

În cazul mijloacelor nepredestinate inițial decontate la venituri curente și utilizate ulterior pentru procurarea sau crearea mijloacelor fixe, mai întâi se contabilizează primirea mijloacelor bănești:

Dt 241 „Casa”, 242 „Conturi curente în valută națională”, 243 „Conturi curente în valută străină”

Ct 612 „Alte venituri operaționale”.

Apoi se reflectă intrarea mijloacelor fixe din contul mijloacelor nepredestinate:

Dt 121 „Active nemateriale în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”

Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale” sau 812 „Activități auxiliare”.

Totodată, intrarea mijloacelor fixe, în acest caz, este însoțită de majorarea fondului de imobilizări din contul cheltuielilor curente:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale”

Ct 342 „Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”.

Mijloacele fixe pot fi utilizate după diferite direcții la organizarea activităților pentru îndeplinirea scopurilor statutare, pentru necesități administrative și alte direcții. Calculul uzurii mijloacelor fixe pe perioada utilizării lor în evidența organizațiilor necomerciale se efectuează cu ajutorul metodelor de calcul recomandate de S.N.C. 16. Metoda de calcul al uzurii mijloacelor fixe aleasă trebuie să fie stipulată în Politica de contabilitate a entității întocmită și aprobată pentru anul de gestiune. Reieșind din definiție, uzura mijloacelor fixe reprezintă repartizarea valorii uzurabile a obiectelor la consumurile sau cheltuielile perioadei pe durata utilizării lor. Luând în considerație că mijloacele fixe, care aparțin organizației, sunt primite cu titlu gratuit sau procurate din sursele donatorilor și sponsorilor, aceste obiecte sunt exploatate cu un scop bine determinat și în perioadele stabilite de proiecte sau programe. După părerea noastră, pentru calculul uzurii mijloacelor fixe la aceste entități metodele, cele mai recomandabile sunt cea liniară și în raport cu volumul produselor fabricate sau serviciilor prestate.

La contabilizarea calculului uzurii mijloacelor fixe primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială, apar particularități esențiale, deoarece, conform Indicațiilor metodice, sumele uzurii mijloacelor fixe calculate nu se reflectă la consumuri sau cheltuieli. Specific pentru organizațiile necomerciale este calcularea uzurii mijloacelor fixe intrate din

contul mijloacelor cu destinație specială și a celor nepredestinate din contul micșorării fondului de imobilizări prin înregistrarea contabilă:

Dt 342 „Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”

Ct 124 „Uzura mijloacelor fixe”.

Pe când calcularea uzurii mijloacelor fixe procurate din contul mijloacelor rezultate din activități economice statutare se înregistrează în modul prevăzut de S.N.C. 16:

Dt 813 „Consumuri indirecte de producție” sau 713 „Cheltuieli generale și administrative”

Ct 124 „Uzura mijloacelor fixe”.

Reevaluarea mijloacelor fixe ale entităților necomerciale se efectuează în baza regulilor generale stabilite în S.N.C. 16, ținând cont de prevederile specifice prevăzute în Indicațiile metodice. Formulele contabile se întocmesc în funcție de sursa de intrare. Pentru imobilizările intrate din alte surse, se înregistrează conform regulilor prevăzute de S.N.C. 16 la majorarea sau micșorarea contului 341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung”. Pentru imobilizările primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială și nepredestinate, diferențele din reevaluarea mijloacelor fixe se înregistrează la modificarea fondului de imobilizări astfel:

a) ecartul din reevaluarea mijloacelor fixe:

Dt 121 „Active în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”

Ct 342 „Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”;

b) micșorarea valorii din reevaluarea mijloacelor fixe:

Dt 342 „Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”

Ct 121 „Active în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”.

În cazul modernizării, reconstrucției mijloacelor fixe, apar costuri ulterioare, adică investiții capitale, care se contabilizează în baza regulilor generale stabilite în standardele de contabilitate și Indicațiile metodice. În organizațiile necomerciale, costurile ulterioare pot fi acoperite din contul: mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate și fondului de autofinanțare. Capitalizarea costurilor ulterioare se admite în cazul în care acestea au generat majorarea termenului de funcționare utilă și creșterea productivității sau capacității mijloacelor fixe.

La organizațiile necomerciale, contabilitatea ieșirii mijloacelor fixe este condiționată de sursa de intrare și cauza ieșirii lor. Ieșirea mijloacelor fixe procurate sau create din contul surselor de autofinanțare se contabilizează conform prevederilor S.N.C 16. În cazul casării mijloacelor fixe intrate din contul mijloacelor speciale ca urmare a uzurii totale se înregistrează decontarea uzurii acumulate:

Dt 124 „Uzura mijloacelor fixe” Ct 123 „Mijloace fixe”.

În cazul casării mijloacelor fixe înainte de expirarea duratei de funcționare utilă a acestora, precum și la transmiterea cu titlul gratuit a lor se întocmesc următoarele înregistrări contabile:

a) decontarea sumei uzurii acumulate a mijloacelor fixe:

Dt 124 „Uzura mijloacelor fixe” Ct 123 „Mijloace fixe”;

b) decontarea valorii de bilanț a mijloacelor fixe:

Dt 342 „Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”

Ct 121 „Active în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”;

c) bunurile obținute din casarea mijloacelor fixe evaluate la valoarea realizabilă netă:

Dt 211 „Materiale” Ct 612 „Alte venituri operaționale”;

d) valoarea de vânzare a mijloacelor fixe:

Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt” Ct 612 „Alte venituri operaționale”.

Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale aprobate reglementează modul de evidență în cadrul acestor entități, ceea ce a condus la stabilirea principiilor și regulilor de bază ale evidenței și informațiilor furnizate de rapoartele

financiare. Contabilitatea mijloacelor fixe este specifică și implică multe particularități în cadrul organizațiilor necomerciale. În final, conchidem că propunerile aduse întru soluționarea problemelor menționate conduc la perfecționarea modului de evidență a mijloacelor fixe, ce conduce la furnizarea unor informații obiective și veridice utilizatorilor de informație, necesare luării deciziilor în cadrul activității organizațiilor necomerciale, precum și finanțatorilor actuali și potențiali.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007. Monitorul Oficial nr.90-93 din 29.06.2007;
2. „Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.174 din 25.12.1997. Monitorul Oficial nr. 88-91 din 30.12.1997;
3. Indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.158 din 06.12.2010. Monitorul Oficial nr.254-256/981 din 24.12.2010.

PROBLEMELE CONTABILITĂȚII VENITURILOR ANTICIPATE ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE

Conf. univ. dr. Mihail Nani, ASEM

A present dans les institutions publiques on ne tient pas le compte de resultat des revenus courants anticipes. Les propositions avancees dans cet article vont assurer le compte de resultat des revenus anticipes a partir de la taxe pour les etudes et l'encaissement des profits supplementaires au budget de l'Etat.

Instituțiile publice desfășoară activități producătoare de venituri, inclusiv venituri anticipate. Astfel, instituțiile superioare de învățământ public, colegiile prestează servicii pentru studii contra plată.

Taxa de studii, de regulă, se achită integral de către studenți la începutul anului de studii. Dar, deoarece anul de studii nu corespunde cu anul bugetar, veniturile din taxa de studii se divizează în venituri curente și venituri anticipate curente. Veniturile din taxa de studii servesc pentru acoperirea cheltuielilor pe întregul an de studii.

Conform prevederilor Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul public, în cazul când serviciile se prestează în cursul unei perioade determinate, veniturile se constată în baza metodei liniare pe durata perioadei respective. Din cele expuse, rezultă că totalul veniturilor calculate pentru anul de studii se raportează la 12 luni. Astfel, veniturile anului curent vor include veniturile pentru lunile septembrie, octombrie, noiembrie, decembrie, cuantumul cărora constituie 33,33% din totalul veniturilor calculate, iar pentru următoarele 8 luni, de la 1 ianuarie până la 31 august, veniturile vor constitui 66,67% din totalul veniturilor calculate, reprezentând veniturile anticipate curente.

Problema evidenței veniturilor anticipate curente constă în faptul că, în Planul de conturi al evidenței contabile în instituțiile publice, nu este prevăzut un cont pentru evidența veniturilor anticipate curente. Din acest motiv, studenții sunt impuși de instituțiile publice de învățământ să achite 50% din suma anuală a taxei de studii la începutul anului de studii, iar a doua jumătate a taxei de studii – după 1 ianuarie, deoarece evidența veniturilor încasate se ține prin metoda de casă și se atribuie la perioada în care efectiv au fost încasate.

Mijloacele bănești parvenite din taxa de studii sunt depuse la depozit, iar conform Legii Bugetului de Stat, dobânda aferentă acestui depozit se încasează în Bugetul de Stat.

Din lipsa unui cont în Planul de conturi pentru evidența veniturilor anticipate curente sunt ratate veniturile la bugetul de stat aferente dobânzii date, deoarece, dacă s-ar fi acceptat plata integrală a taxei de studii la începutul anului de studii, suma mijloacelor bănești depusă la depozit ar fi fost mai mare cu 50%, iar suma dobânzii anuale s-ar fi majorat cu 25-30%.

Începând cu 1 ianuarie 2013, se prevede ajustarea contabilității instituțiilor publice din Republica Moldova la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul public (SICPSP). În Planul de conturi stabilit conform acestor standarde pentru evidența veniturilor anticipate curente este prevăzut contul 519900 „Venituri anticipate”. Astfel, începând cu anul 2013, se creează posibilitatea evidenței veniturilor anticipate curente aferente taxei de studii în instituțiile publice de învățământ.

De exemplu, în instituția publică de învățământ, conform ordinului de înmatriculare a studenților, în anul 2013, s-a calculat, în luna august, suma veniturilor din taxa de studii – 1 000 000 lei. Operațiunea dată se va contabiliza prin două formule contabile:

a) la suma veniturilor curente în proporție de 33,33%:

Dt 419220 „Creanțe ale clienților din afara sistemului bugetar” – 333 333 lei

Ct 149900 „Alte venituri ale instituției publice” – 333 333 lei.

b) la suma veniturilor anticipate curente în proporție de 66,67%:

Dt 419220 „Creanțe ale clienților din afara sistemului bugetar” – 666 667 lei

Ct 519900 „Venituri anticipate” – 666 667 lei.

La începutul anului 2014, suma veniturilor anticipate se trece la veniturile curente prin formula contabilă:

Dt 519900 „Venituri anticipate” – 666 667 lei

Ct 149900 „Alte venituri ale instituției publice” – 666 667 lei.

Astfel, se va realiza evidența corectă a veniturilor din taxa de studii și se vor majora veniturile bugetului de stat cu suma dobânzii aferente depozitului din mijloacele bănești privind taxa de studii.

Bibliografie:

1. Legea Bugetului de Stat pe anul 2012. Revista „Contabilitate și audit”, 2012, nr.1.
2. Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public. Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, Chișinău, 2006.
3. Instrucțiunea cu privire la evidența contabilă în instituțiile publice nr.93 din 19.07.2010.

FACTORII DE INFLUENȚĂ ASUPRA POLITICILOR CONTABILE ÎN COOPERATIVELE DE CONSUM

Prof. univ. dr. hab. Tudor Tuhari, UCCM

La politique de comptabilité est une forme de programmation et de planification de la réalisation de la comptabilité et de rapport financier. La coopération de consommation avec c'est propres particularités d'activité influence pour la spécification de la politique de comptabilité dans les coopératives de consommation est dans l'entreprises de cette branche. Droit comptable de 27.04.2007, nombre 113-XVI commencé la deuxième étape de réforme et de déroulement de la standardisation et de l'internalisation de la comptabilité.

Il est nécessaire d'accorder une grande attention à la rélaboration des Standards Nationaux de Comptabilité et de Rapport Financier dans le processus de mise en pratique de cette loi.

Contabilitatea este o funcție de prelucrare a informației economice a entității pentru luarea deciziilor oportune și corecte în activitatea acesteia.

Istoria contabilității se caracterizează prin parcurgerea diferitelor etape de creștere, dezvoltare, perfecționare, urmându-se căile de modernizare și modificare a lumii economice la nivel de țară, la nivel mondial. În contabilitate, gândirea științifică s-a inițiat pe la mijlocul secolului XIX, atunci când a evoluat teoria contabilității și, totodată, aceasta a influențat implementarea ideilor științifice prin generalizarea lor în practica contabilității. Dezvoltarea contabilității reprezintă un conținut de idei, care sunt direcționate spre perfecționarea proceselor manageriale ale activității economice.

Apogeul sau punctul culminant actual al dezvoltării contabilității constă în standardizarea ei la nivel internațional, globalizat. Acest proces de dezvoltare și armonizare a contabilității reflectă nivelul științific modern spre care tind majoritatea țărilor din Europa, precum și de pe alte continente ale lumii, printre care și Republica Moldova. Implementarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, demarată în economia națională a Republicii Moldova, reprezintă o mișcare practico-teoretică ce se realizează prin elaborarea și modificarea Standardelor Naționale de Contabilitate sub aspectul Standardelor de Raportare Financiară.

Legea Contabilității nr.113-XVI din 27 aprilie 2007 este un act legislativ, ce caracterizează situația statică și cea dinamică a contabilității din Republica Moldova. Prin partea statică, în lege, s-au elucidat unele noțiuni și definiții noi, convențiile și principiile fundamentale ale contabilității, caracteristicile calitative ale rapoartelor financiare și alte elemente ale organizării contabilității.

În ceea ce privește aspectul dinamic, se poate constata că, în Republica Moldova, este parcursă o altă etapă de reformă a contabilității – implementarea în practica activității entităților economice a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, ce a fost prevăzută pentru perioada 2009-2014.

În perioada dată, s-a pornit revizuirea și aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate rescrise conform cerințelor Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, adoptate la 1 ianuarie 2007.

În baza Legii Contabilității, a fost adoptat un Plan de acțiuni prin care se prevăd un șir de măsuri referitoare la modificările și aplicarea elementelor de contabilitate, inclusiv orientările privind elaborarea Planului de conturi de caracter general, perfecționarea conținutului rapoartelor financiare, a notelor explicative, a Raportului conducerii și a altor multe aspecte ale contabilității.

Conform planului de dezvoltare a contabilității și auditului pe anii 2009-2014, se vor examina și perfecționa unele curriculumuri și planuri de învățământ privind formarea specialiștilor de contabilitate și instruirea acestora în continuu.

Planul de acțiuni privind realizarea prevederilor Legii Contabilității intrate în vigoare la 1 ianuarie 2009 este un plan multilateral și destul de complicat, dacă e să analizăm nu numai problemele elaborării noilor Standarde de Contabilitate, dar și ale altor acte normative prevăzute de lege.

Experiența reformei contabilității din anul 1998 ne demonstrează că e cu mult mai complicată implementarea elaborărilor contabilității în practica activității contabile pe teren și pregătirea specialiștilor de contabilitate conform noilor cerințe pentru atingerea nivelului dorit de competență și instruire în continuu.

Principalele obiective ce le sesizăm și care se conturează, la etapa nouă a reformei contabilității, se vor realiza într-o perioadă mai îndelungată, reieșind din complexitatea lor în domeniu. În opinia noastră, problemele principale care au apărut, la moment, sunt următoarele:

Standardizarea contabilității financiare a influențat pozitiv nivelul macro de dezvoltare a acesteia. Dar credem că este mai puțin actualizată contabilitatea la nivel micro, cea managerială (de gestiune, la nivel intern al întreprinderii).

O altă problemă care apare în contabilitate se referă la conținutul planului de conturi. Planul general de conturi, prevăzut de lege, ne va reda numai nomenclatorul grupelor de conturi, ceea ce nu va asigura nici metodologia amplă privind utilizarea conturilor contabilității pentru practicieni și nici pozitivul în pregătirea calitativă a cadrelor de contabilitate fără cunoașterea corespondenței conturilor sintetice și analitice la nivel educațional.

Un alt aspect organizatoric al contabilității, la moment, îl reprezintă conținutul politicii de contabilitate care, în practica întreprinderilor, după părerea noastră, nu a devenit peste tot un program de planificare și ținere a contabilității conform prevederilor Standardelor Naționale și Internaționale de Contabilitate.

Alt moment, care nu este conturat pronunțat în Legea Contabilității și alte acte normative de contabilitate, îl constituie lipsa caracteristicii calitative a specialistului de contabilitate, contabilului-șef, care nici nu este apreciat la nivel și împuternicit cu prestigiu de funcție și rolul său având în vedere responsabilitățile, obligațiunile și drepturile pe care le realizează la ținerea contabilității și prezentarea rapoartelor financiare. În continuare, vom analiza aspectele numite mai desfășurat.

Orientarea atenției privind dezvoltarea contabilității este îndreptată spre standardizarea acesteia, în special, a contabilității financiare. Dar, după părerea noastră, este lăsată în umbră contabilitatea managerială și perfecționarea ei. SNC 2 „Stocuri de mărfuri și materiale” nu rezolvă problemele de contabilitate ale consumurilor și calculării costurilor în conformitate cu specificarea unor tipuri de ramuri și subramuri din producție. Printre procedurile macro de contabilitate financiară, cam puțină atenție i se acordă contabilității manageriale, lipsesc actele și documentele normative de contabilizare, metodele progresive de calculare, normare, planificare a costurilor. Până în anul 1998, au fost elaborate un șir de instrucțiuni de contabilitate a consumurilor, de calculare a costurilor în diferite ramuri de producție și prestări de servicii. În prezent, aceste documente sunt date uitării.

Din păcate, situația din acest domeniu de contabilitate nu este îmbucurătoare. Credem că e timpul să studiem mai profund activitatea și tehnologiile de producție cercetând, totodată, elementele, procedurile contabilității consumurilor și calculării costurilor cu specificarea fiecărui tip de producție, servicii. Acest aspect, în contabilitate, necesită o atenție științifică mai aprofundată.

Nu mai puțin actuală este astăzi și problema privind elaborarea Planului de conturi. Prin art. 22 al Legii Contabilității, se prevede că nomenclatorul grupelor de conturi contabile și metodologia privind utilizarea acestora sunt stabilite în Planul general de conturi contabile, care se elaborează și se aprobă de Ministerul Finanțelor. Nu-i clar de ce anulăm un plan de conturi sintetice și analitice și definim planul numai cu grupuri de conturi? Acestea pot fi binevenite, cred eu, numai la întocmirea rapoartelor financiare în mod grupat, generalizat. Cum pot fi construite normele metodologice de utilizare a conturilor contabile numai în baza grupurilor de conturi?

Nu este clar, de asemenea, cum vor fi explicate formulele contabile, contabilitatea curentă, metodologia informatizării contabile, dacă fiecare entitate va elabora planul său de conturi sintetice. În acest caz, vor fi întocmite diferite planuri de conturi la diferite entități, chiar din aceeași ramură, subramură, de exemplu, din același comerț, din producție, transport etc.

Problema planului de conturi general complică și elaborarea manualelor cu formule contabile și cu corespondența conturilor, în baza faptelor economice pune în dificultate formarea specialiștilor de contabilitate în instituții de învățământ și instruirea lor continuă.

Istoria contabilității a trecut prin perioade în care cooperativele de consum și uniunile raionale de consum aveau diferite planuri de conturi, iar pe timpurile cârmuirii sovietice, până în anul 1978, cooperația de consum și comerțul general se foloseau de diferite planuri de conturi. Generalizarea unui plan de conturi sintetice în Republica Moldova (din anul 1998), în România, Rusia, Ucraina nu complică situația nici la standardizarea contabilității prin

aplicarea lor în practică pe teren și nici în sistemul educațional la formarea specialiștilor, la elaborările lucrărilor metodice, didactice, științifice. Dar, dimpotrivă, lipsa lui va complica situația în domeniul dezvoltării teoriei și practicii contabile. Credem că e necesară elaborarea unui Plan model de conturi sintetice, aprobat de Ministerul Finanțelor.

O altă problemă, care necesită o studiere mai aprofundată, o prezintă calitatea conținutului politicii de contabilitate, prin care se generalizează principiile și convențiile fundamentale, reguli, metode și procedee selectate din standarde și alte acte normative ale contabilității. Politica de contabilitate elaborată anual de fiecare entitate reflectă nu altceva decât un program bine gândit, creativ, de organizare a contabilității în conformitatea cu prevederile tuturor Standardelor Internaționale de Contabilitate și de Raportare Financiară în interesele economice, financiare și juridice ale întreprinderii.

Cu părere de rău, se mai întâmplă că unii subiecți economici întocmesc politica de contabilitate formal, fără a reda variantele de ținere a contabilității, care ar demonstra specificul unor reguli, procedee și metode cu caracter de susținere a interesului privind respectarea obiectivă și amplă a convențiilor și principiilor de contabilitate, aplicându-se aspecte multilaterale ale standardelor cu anexarea documentelor și actelor normative specificate la întreprindere.

Și totuși, politica de contabilitate, fiind un act normativ elaborat de întreprindere, conține un caracter individual, specific, cu particularitățile sale de formă organizatorico-juridică de activitate și tip de proprietate.

Însă, vorbind de politica de contabilitate a cooperativelor, ne convingem că unele elemente generale ale sistemului cooperației de consum pot influența în calitate de factori care specifică conținutul descrierii schemei organizatorice a contabilității, redate prin politica dată.

Acești factori ramurali ai organizațiilor și întreprinderilor cooperatiste se divizează în următoarele:

- modul de formare a prețurilor de vânzare a mărfurilor în unitățile de comerț cu amănuntul;
- specificarea particularităților privind determinarea costurilor vânzării de mărfuri în cooperativele și întreprinderile sistemului cooperației de consum, caracterizând mecanismul calculării sumelor de vânzări ale mărfurilor, al costului vânzării, de achitare prin numerar etc.;
- organizarea evidenței analitice a cheltuielilor și consumurilor pe articole, detaliindu-se acestea în baza aprecierii concrete prin evaluare și recunoaștere, formând banca de date pentru aprofundarea analizei economice și adoptarea deciziilor în mod operativ;
- divizarea evidenței analitice a veniturilor și cheltuielilor (consumurilor) pe subdiviziuni ale cooperativelor de consum, întreprinderilor, acordând o mare atenție momentului recunoașterii acestora în ceea ce privește locul nemijlocit și centrul de activitate și ținere de responsabilitate a managerilor pentru sporirea operativității la luarea deciziilor (în comerț, alimentația publică, producție etc.);
- reflectarea particularităților privind formarea și contabilizarea capitalului statutar, a fondului de participare divizibil și indivizibil, a fondurilor de rezervă, de formare a bazei tehnico-materiale și altor componente ale capitalului propriu, care necesită evidențiere și accentuare la întocmirea politicii de contabilitate în interesul organizării corecte a contabilității acestor elemente economice ale cooperației de consum.

La formarea specialiștilor de contabilitate, în cadrul Universității Cooperatist-Comerciale din Moldova, realizarea sistemului de management al calității în activitatea educațională se reflectă prin calitatea predării de profesori și însușirea de către studenți a cunoștințelor la disciplinele Bazele contabilității, Contabilitatea financiară, Contabilitatea de gestiune, Standardele contabilității, Contabilitatea în comerț, Contabilitatea impozitelor, Audit și control financiar, Analiza activității economico-financiare, Organizarea contabilității și altele.

Prin politica contabilității, care reprezintă un compartiment al cursului „Organizarea contabilității”, se măsoară calitatea și capacitatea studentului de cunoaștere și competență de a

desfășura activitatea sa pe teren la entități ale economiei naționale. În cazul în care specialistul nu este în stare să elaboreze o politică de contabilitate la întreprindere, ceea ce ar însemna – a nu fi în stare de a organiza și a ține contabilitatea, aplicând Standardele naționale și internaționale de contabilitate și de raportare financiară, Legea contabilității și alte acte normative referitoare la desfășurarea contabilității și raportării financiare, aceasta ar demonstra că acestui absolvent îi lipsesc calitățile respective de cunoaștere și competențele de formare în domeniu.

La formarea specialiștilor de contabilitate la nivelul de masterat, universitatea a prevăzut și unele discipline cu caracter științific, cum sunt: Istoria și teoria cercetărilor științifice în contabilitate, Politica și organizarea contabilității și raportării financiare, Cercetări în analiză financiară, Teoria și metodologia cercetărilor științifice și altele.

Prin elaborarea materialelor didactice, monografiilor, manualelor, indicațiilor metodice și implementarea lor în instruire la Catedra „Contabilitate și audit”, colaboratorii acesteia ating nivelul necesar de formare a specialiștilor, la Ciclul I, cât și la Ciclul II, pentru a activa în sistemul cooperăției de consum și-n economia națională în general.

În conformitate cu cele expuse mai sus, se poate concluziona că politica de contabilitate prezintă un element relevant, o prognoză, prin care se oglindesc componentele tuturor disciplinelor de specialitate și nivelul de asimilare a cunoștințelor în procesul educațional al specialiștilor contabili. Dar, totodată, suntem de părere că ar fi binevenită o unificare a curriculumurilor, planurilor de studii de la toate instituțiile de învățământ, o colaborare și schimb de experiență în formarea specialiștilor de contabilitate și audit.

Bibliografie:

1. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS)” // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială, 30 decembrie 2008;
2. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 238 din 29 februarie 2008 „Privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară pe teritoriul Republicii Moldova” // Monitorul Oficial, nr. 47-48/302 din 07.03.2008;
3. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la aprobarea Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014/ Monitorul Oficial , nr. 10-11 din 23.01.2009.

АКТУАЛЬНЫЕ ВИДЫ СТРАХОВАНИЯ РИСКОВ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ПЕРЕВОЗКИ ГРУЗОВ

Аспирант Игорь Долгий, ГУМ

It is impossible to exclude risks to the full extent even in case of the most perfect form of contractual relationship and observance of transport regulations in the course of transportation. Risks can only be stood against in different ways. These ways rightly include insurance – a mechanism, through which a risk is transferred to the insurer.

Процесс транспортировки грузов включает в себя множество разнообразных функций. Основными из них являются: упаковка, загрузка, отправка, получение и выгрузка груза, а также заключение договора с автотранспортным предприятием, предоставляющим транспорт.

Исключить полностью риски, даже при самой совершенной форме договорных отношений и соблюдении правил перевозок в процессе транспортировки, невозможно. Им можно только противодействовать различными способами. К числу этих способов

по праву относится страхование – механизм, с помощью которого риск переводится на страховщика.

Большая часть прав и обязанностей в договорах купли-продажи связана с обеспечением сохранности товара на протяжении всего пути следования от продавца к покупателю. Именно поэтому участники сделок прибегают к страхованию операций, включающим в себя все виды перевозок, ответственность перевозчиков, ответственность перед третьими лицами, а также страхование самих грузов, которое относится к имущественному страхованию.

Имущественное страхование представляет собой систему отношений между страхователем и страховщиком по обеспечению страховой защиты имущественных интересов страхователя, связанных с владением, пользованием или распоряжением имуществом, а также его иными имущественными интересами.

В отличие от имущественного страхования, страхование ответственности – это отрасль страхования, где объектом выступает ответственность перед третьими (физическими и юридическими) лицами, которым может быть причинен ущерб вследствие какого-либо действия или бездействия страхователя.

Субъектами имущественного страхования являются страховщики, страхователи и выгодоприобретатели.

Страхователями имущества могут быть юридические и дееспособные физические лица. Выгодоприобретателем является юридическое или физическое лицо (собственник, арендатор или другое лицо), в пользу которого заключен договор страхования.

Страховыми случаями при страховании имущества являются его гибель (уничтожение), повреждение или утрата (пропажа).

Уничтожением имущества принято считать такое его состояние, когда затраты на восстановление превышают действительную стоимость этого имущества.

Повреждением считается такое состояние имущества, при котором оно может быть восстановлено для использования по назначению путем обычного ремонта.

Пропажа имущества – это его выбытие (исключение) из владения страхователя, утрата его владельцем по какой-либо причине, когда отсутствуют признаки гибели или уничтожения. Имущество может быть похищено, а может пропасть без вести (считается пропавшим без вести, если о нем нет никакой информации в течение трех месяцев).

Имущественное страхование, предусматривающее страховую защиту только перевозимых грузов, называется страхованием *карго*.

В нашей стране наиболее распространено страхование груза его отправителем или получателем на маршруте следования от пункта погрузки до пункта доставки.

Предметами страхования карго являются перевозимые материальные ценности.

Объектом выступают имущественные интересы, связанные с обеспечением сохранности или восстановлением поврежденного предмета страхования после страхового случая.

В страховании грузов страховщики применяют *укрупненные виды объема ответственности*:

- *страхование с ответственностью за все риски*. Обеспечивает возмещение убытков от повреждения, гибели (уничтожения) или утраты груза (а также компенсацию затрат на транспортные расходы), в результате любого страхового случая из полного перечня страховых рисков по страхованию грузов;
- *страхование с ответственностью за частную аварию*. Обеспечивает возмещение убытков от повреждения, гибели (уничтожения) или утраты груза (а также компенсацию затрат на транспортные расходы) в результате стихийных бедствий, столкновения транспортных средств, несчастных случаев при погрузке,

укладке, выгрузке грузов и приема судном топлива и любых других необходимых технологических операций, а также при пропаже судна без вести;

- *страхование без ответственности за повреждение, кроме случаев крушения*, обеспечивает возмещение убытков только от гибели (уничтожения) или утраты всего или части застрахованного груза в результате стихийного бедствия, а также убытки от аварий и пропажи транспортного средства без вести.

При страховании грузов страховая сумма по договору определяется по соглашению сторон с учетом действительной стоимости груза и расходов на его перевозку.

Заключение договора страхования груза на сумму, превышающую действительную стоимость груза, не допускается.

Если страховая сумма по договору страхования груза меньше, чем его действительная стоимость, то выплата страхового возмещения будет производиться в той же пропорции к согласованному размеру ущерба, в какой страховая сумма пропорциональна действительной стоимости.

Страховая ответственность страховщика по заключенному договору начинается с момента принятия грузоперевозчиком груза к перевозке, при условии внесения к этому моменту страхового взноса в кассу или на текущий счет страховщика. Прекращается ответственность страховщика с момента выгрузки груза из транспортного средства в пункт назначения, если договором страхования не оговорено иное.

Ответственность перевозчика – мера принудительного имущественного воздействия, применяемая на основании законодательства к перевозчику, нарушившему договорные условия или правила перевозки, которая выражается в возмещении потерпевшему нанесенного ущерба.

Объектом страхования ответственности автоперевозчика являются имущественные интересы страхователя, связанные с выполнением ими своих обязательств по договорам перевозки и экспедирования грузов.

Условия наступления и объем ответственности автоперевозчика определяются национальными законодательными нормами для внутренних перевозок и положениями Конвенции (Женевской от 1956 г.) о договоре международной дорожной перевозки грузов по дорогам (КДПГ) и протокола Конвенции от 5 июля 1978 г. при международных перевозках.

Перевозчик несет ответственность за полную или частичную утрату груза или его повреждение, произошедшее с момента принятия груза к перевозке и до момента его сдачи, а также за просрочку в доставке.

Ответственность автоперевозчика ограничена. Протоколом к КДПГ установлено ограничение ответственности в размере 8,33 единицы СПЗ (условная расчетная единица, принятая Международным валютным фондом) за 1 кг погибшего или поврежденного груза. Кроме того, в соответствии с КДПГ подлежат возмещению перевозчиком: оплата за перевозку, таможенные сборы и пошлины, а также прочие расходы, связанные с перевозкой груза, полностью в случае потери всего груза или в пропорции, соответствующей размеру ущерба, при частичной потере. Иной убыток возмещению не подлежит.

Основными рисками при страховании ответственности перевозчика являются:

1. *Ответственность за гибель и/или повреждение груза, принятого к перевозке или экспедированию в соответствии с:*
 - положениями международных транспортных Конвенций, применяемых в обязательном порядке или в силу условий договора;
 - положениями государственного транспортного законодательства соответствующей страны;
 - стандартными условиями предоставления услуг, одобренных Ассоциацией

экспедиторов и дорожных перевозчиков страны страхователя;

- положениями договоров и соглашений, одобренных страховщиком.

Для международных автомобильных перевозок ответственность предусмотрена международной Конвенцией «О договоре международной перевозки грузов» 1956 года (КДПГ /CMR).

2. Финансовые убытки – «ошибки и упущения».

Это финансовые убытки, понесенные Клиентом страхователя вследствие невыполнения последним частично или полностью его договорных обязательств, включая:

- ответственность по требованиям за просрочку в доставке груза;
- ответственность за выдачу груза в нарушение указаний о задержке выдачи;
- ответственность за неправильную засылку груза по вине служащих страхователя – дополнительные издержки по пересылке груза по правильному адресу, понесенные страхователем вследствие неправильной засылки груза;

Условием возникновения ответственности автоперевозчика/экспедитора за просрочку в доставке грузов является нарушение сроков доставки грузов, установленных Конвенцией КДПГ/CMR и другими изданными в установленном порядке правилами или законодательными актами.

3. Ответственность перед третьими лицами в случаях причинения вреда перевозимым грузам.

Ответственность за внедоговорное причинение вреда в связи с:

- гибелью или повреждением имущества третьих лиц;
- гибелью, увечьем, травмами, заболеванием третьих лиц, включая расходы по оказанию медицинской помощи и захоронению.

Страхованием по данному пункту не покрываются: ответственность страхователя, перед своими служащими в случаях причинения им вреда грузом, а также ответственность перед третьими лицами, возникающая вследствие форс-мажорных обстоятельств (действия непреодолимой силы).

4. Расходы:

- расходы по расследованию обстоятельств страхового случая и по защите интересов страхователя в судебных и арбитражных органах по происшествиям, ответственность за которые возлагается на автоперевозчика/экспедитора;
- разумно произведенные расходы по предотвращению или уменьшению размера ущерба, ответственность за который возлагается на автоперевозчика/экспедитора (в том числе по принятию мер по сохранению груза после аварии транспортного средства, сортировка, переупаковка, реализация поврежденного груза и т.п.).

В процесс транспортировки грузов не менее важное значение имеет и *обязательное страхование ответственности владельцев автотранспортных средств* за ущерб, причиненный автотранспортными средствами за пределами территории Республики Молдова на основе соглашения «Зеленая Карта».

Основой для проведения страхования ответственности владельцев автотранспортных средств является установленная гражданским законодательством обязанность владельца средства автотранспорта возмещать вред, причиненный третьим лицам при его эксплуатации. Так, в соответствии с Гражданским кодексом Республики Молдова и Законом «Об обязательном страховании гражданской ответственности за ущерб, причиненный автотранспортными средствами» обязанность возмещения такого вреда возлагается на юридическое лицо или гражданина, которое владеет средством транспорта на праве собственности, праве аренды, по доверенности на право управления транспортным средством либо на ином законном основании.

Международные договора об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев автотранспортных средств заключаются на основе соглашения «Зеленая Карта», которая получила свое название по цвету и форме страхового полиса. Международный договор «Зеленая Карта» был подписан между 13 странами-участницами в 1949 г. Сегодня в организацию «Зеленая Карта» входят 44 страны Европы, Северной Африки, а также страны СНГ и страны Прибалтики (включая Республику Молдова). Во главе организации стоит Совет Бюро, находящийся в Лондоне, который отвечает за управление и текущую деятельность международной страховой системы, известной под названием «Зеленая Карта» в которую входят все Национальные страховые Бюро стран-участников.

Объектом страхования по «Зеленой Карте» являются имущественные интересы страхователя-владельца транспортного средства возместить ущерб, причиненный им третьим лицам в порядке, установленном законодательством страны посещения.

По договору страхования ответственности владельцев средств автотранспорта страховщики принимают на себя обязанность возместить в пределах оговоренных лимитов ответственности ущерб, нанесенный страхователем (застрахованным лицом) третьим лицам при эксплуатации автотранспортного средства.

Страхователями в данном виде страхования могут выступать как юридические, так и физические лица. Застрахована может быть как ответственность самого страхователя, так и других лиц, являющихся владельцами указанного в договоре транспортного средства.

Рисками, покрываемыми полисом «Зеленая Карта», являются:

1. Нанесение водителем ущерба личности третьего лица (смерть, нанесение телесных повреждений) во время использования застрахованного автотранспортного средства;
2. Нанесение водителем ущерба имуществу третьего лица (гибель, частичная гибель) во время использования застрахованного автотранспортного средства.

При наступлении страхового события «Зеленая Карта» гарантирует выплату страхового возмещения пострадавшей стороне в соответствии с действующим законом страны пребывания через Национальное бюро, которое подписало соглашение об обязательном страховании гражданской ответственности «Зеленая Карта».

Размеры лимитов ответственности по обязательному страхованию автогражданской ответственности установлены законодательством каждого из государств-участников соглашения «Зеленая Карта».

Страхование груза и ответственности перевозчика – один из наиболее эффективных способов снижения рисков при перевозках, так как при повреждении или гибели груза, причинение ущерба третьим лицам, убытки могут составлять весьма существенные суммы, негативно влияющие на дальнейшее ведение бизнеса.

Литература:

1. Codul civil al Republicii Moldova // Monitorul Oficial al RM nr.82-86 2002 din 22.06.2002, art.XXVI, pag.231-235.
2. Legea „Cu privire la asigurarea obligatorie de răspundere civilă pentru pagube produse de autovehicule” // Monitorul Oficial al RM nr.32-35 din 09.03.2007.
3. Агеев Ш.Р., Васильев Н.М., Катырин С.Н. *Страхование: теория, практика и зарубежный опыт* // Экспертное бюро-М, Москва, 1998.
4. Сплетунов Ю.А., Дюжиков Е.Ф. *Страхование* // ИНФРА-М, Москва, 2006.

ОСОБЕННОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Ст. преп., д.э.н. Михаил Герасимов, МЭА

This article describes the features of the transportation companies activity in the Republic of Moldova and their influence on the accounting of incomes and expenses

Анализ источников литературы позволил определить, что до конца XX века понятие «транспортная услуга» не применялось при организации и управлении транспортом. Под транспортной услугой понималась непосредственно перевозка, измеряемая такими валовыми показателями, как объем погрузки и выгрузки, грузооборот. Однако такой способ оценки учитывал лишь количественный аспект работ транспорта. В условиях современной экономики в понятие «услуга» помимо объемов выполнения необходимо включать и уровень качества и сервиса, сопровождающего осуществление услуги.

В принципе, услуга – это не создающая материальных благ деятельность по удовлетворению потребностей отдельных лиц общества в целом. Международный стандарт ISO 8402-86 дает следующее определение услуги: услуга – это результат деятельности или процессов (услуга как нематериальная продукция); деятельность или процесс, включает предоставление услуги [1, с.11-12]. Таким образом, услуга – это деятельность, связанная с обменом стоимостей, направленная на удовлетворение потребностей, выраженных в форме спроса, которая не сводится к передаче права собственности на некоторый материальный продукт.

Транспортная услуга является конечным процессом материального производства и одновременно начальным этапом производственного или конечного потребления.

В настоящее время под услугой понимается непосредственное перемещение грузов в пространстве, а также любая операция, не являющаяся движущей, но обеспечивающая ее подготовку и осуществление, а именно: упаковка и маркировка грузов, их пакетирование, промежуточное хранение, перевозка пассажиров [2, 3].

Рынок автотранспортных услуг, связанный с перевозками грузов и пассажиров, обладает рядом важных особенностей, знание которых необходимо для правильного понимания рыночных задач АТП и тех методов, которые должны осваиваться и применяться специалистами коммерческих служб автотранспортных предприятий (АТП).

Первой особенностью деятельности АТП является наличие интенсивной конкуренции между ними. Поэтому на рынке автомобильных перевозок всегда действует множество независимых предприятий – перевозчиков и экспедиторов, а предложение услуг, как правило, превышает спрос, что приводит к высокому уровню конкуренции.

Второй особенностью АТП является свободное ценообразование. При системе свободных тарифов каждое предприятие, устанавливая по своему усмотрению цены на перевозки и другие услуги, должно учитывать собственные издержки, уровень платежеспособности конкретного потребителя, уровень цен и качество услуг. Таким образом, АТП, действуя в условиях рынка, постоянно решают задачу выбора оптимального уровня тарифов. Это в свою очередь предопределяет порядок измерения доходов, что имеет непосредственное отношение к признанию и оценке доходов.

Третьей особенностью рынка автотранспортных услуг является разнообразие и изменчивость условий, в которых заключаются и реализуются сделки между АТП и грузовладельцами, АТП и пассажирами-клиентами. Обслуживание каждого потребителя имеет свои особенности, которые должны быть тщательно изучены. С течением времени рыночная конъюнктура изменяется, что заставляет постоянно вносить необходимые коррективы как в обслуживание отдельных потребителей, так и в

коммерческую стратегию АТП в целом. При оказании услуг по перевозке пассажиров признание дохода не требует учета расчета с физическими лицами – потребителями услуг. В случае перевозки грузов признание дохода требует учета расчетов с каждым потребителем услуг.

Четвертой особенностью автотранспортных услуг является тесная взаимосвязь рынка автотранспортных услуг с товарными рынками, на которых действуют грузо/пассажиро-получатели, грузо/пассажиро-отправители. В условиях рыночной экономики требования к качеству услуг автотранспортного предприятия диктуются фактически объективными рыночными потребностями потребителей данных услуг.

Деятельность АТП в Республике Молдова регламентируется Кодексом автомобильного транспорта, утвержденным Органическим Законом №116-XIV от 29.07.1998 г. с учетом последующих изменений и дополнений, внесенных Законом № 291-XV от 10.07.2003 г. (в дальнейшем «Кодекс автомобильного транспорта») [4]. Он содержит основные условия осуществления на территории Республики Молдова автомобильных перевозок пассажиров, багажа и грузов, выполняемых транспортными агентами, в том числе транспортными агентами других государств, за исключением специальных автомобильных перевозок.

Положения этого Кодекса устанавливают правила для проезда пассажиров и провоза багажа в автобусах (микроавтобусах) регулярных маршрутов.

Прежде всего отметим, что к предприятиям, осуществляющим внутренние автоперевозки, относятся: автовокзалы, автостанции, предприятия служб такси, муниципального транспорта (автопарки), предприятия, осуществляющие грузовые перевозки и оказывающие экспедиционные услуги.



Рис. 1. Структура автотранспортного сектора в Республике Молдова

Источник: разработано автором

Основной «продукцией» автотранспортных и транспортно-экспедиционных предприятий, работающих в сфере перевозок, являются автотранспортные услуги (АТУ).

Характеристика транспортной продукции обусловлена особенностями транспортного процесса. Особенность транспорта состоит в том, что производственный процесс на транспорте – это процесс перемещения грузов и пассажиров, который и является продукцией транспортного предприятия. Поэтому транспортная продукция имеет нематериальный характер. В транспортной сфере продолжается и завершается процесс производства продукции до момента доставки ее в сферу потребления.

Необходимо также отметить, что предприятия, осуществляющие регулярные автоперевозки пассажиров, должны планировать доходы, исходя из тарифа, установленного Постановлением Правительства «Об установлении тарифов на регулярные рейсы» [5], не менее 40 банов за 1 пассажиро-километр в автобусах общего типа с жесткими сидениями и 42 бана за 1 пассажиро-километр в автобусах с мягкими сидениями. В автобусах и маршрутных такси муниципального сообщения установлен тариф в размере 3 лея с одного пассажира.

Указанные нормативные акты вступают в противоречие с Постановлением «Об утверждении Методологии расчета тарифов на услуги по перевозке пассажиров и багажа автомобильным транспортом» № 1167 от 29.10.2007 [6], где указано что тарифы рассчитываются с учетом детального анализа затрат и расходов, осуществленных транспортными экономическими агентами в предыдущем периоде деятельности, и изменений составляющих, которые влияют на формирование тарифов. Тарифы включают затраты и расходы, которые являются необходимыми при предоставлении услуг автомобильным транспортом на соответствующих регулярных маршрутах, а также рентабельность расходов, которая устанавливается приказом руководителя центрального отраслевого органа.

По нашему мнению, нет необходимости в условиях рыночной экономики негосударственным автотранспортным предприятиям, осуществляющим нерегулярные перевозки пассажиров, устанавливать определенный минимум тарифов, поскольку предприятие самостоятельно, исходя из своих затрат и расходов, должно планировать тарифы.

Учет доходов и расходов на автотранспортных предприятиях требует решения вопросов их признания и оценки.

Эти вопросы являются ключевыми для учета доходов и расходов любого предприятия независимо от вида собственности и организационно-правовой формы. К сожалению, до настоящего времени нет единого мнения авторов относительно определения признания доходов и расходов, особенно в секторе автотранспорта, а ведь решение этих вопросов предопределяет момент признания и необходимость измерения (оценки) доходов и расходов в автотранспорте.

Некоторые АТП, кроме осуществления основной деятельности – оказания услуг по перевозке пассажиров и грузов, оказывают и другие услуги, которые в значительной мере обуславливают порядок учета доходов и расходов. Речь идет об учете доходов по их видам, а расходов – по их общей сумме без отражения необходимой суммы расходов соответствующему виду доходов. Другими словами, учет других доходов и расходов необходимо вести без соблюдения требования принципа соответствия. Такая особенность присуща деятельности автовокзалов (автостанций). В частности, если величину дохода от информационного бюро автовокзалов можно измерить, определить и признать, то расходы, способствующие получению этого дохода, невозможно рассчитать. Доходы от оказания услуг камер хранения багажа, комнат матери и ребенка определить и признать можно, а величину расходов, обусловивших эти доходы, невозможно. Ведь все эти подразделения находятся в одном здании и отдельного учета расходов по их содержанию не ведется.

Естественно, что признание доходов и расходов на АТП, равно как и на других предприятиях, должно основываться на основополагающих допущениях, таких как начисление, непрерывность, постоянство методов, и обеспечивать соблюдение следующих основополагающих принципов бухгалтерского учета: непогашение, автономность (независимость) предприятия, приоритет содержания над формой, периодичность, осмотрительность. Однако в практике хозяйственной деятельности важно правильно сочетать эти принципы. Наряду с этим необходимо отметить, что ввиду особенностей осуществления деятельности автотранспорта, особенно при перевозке пассажиров, процесс оказания услуг по времени совпадает с моментом получения денежных средств и признания доходов. Это вовсе не значит, что АТП признают доход по кассовому методу, например, при продаже проездных билетов.

Как указано выше, одним из критериев признания доходов и расходов является оценка, которая является, вероятно, самым спорным вопросом в учете, в том числе и на автотранспортных предприятиях.

Таким образом, исходя из специфики деятельности автотранспортных предприятий, вопросы учета доходов и расходов на них остаются актуальными.

Литература:

1. Клепцова Л. Н., Воронов Ю. Е., Клепцов А. А. *Коммерческая работа предприятия автомобильного транспорта*. Кемерово: Куз ГТУ, 2006. 139 с.
2. Атяшкин Е. Л., Гуджоян О. П., Коноплянко В. И. и др. *Теоретические основы коммерческой эксплуатации автомобильного транспорта*. Москва: МАДИ, 2001. 180 с.
3. Улицкий М. П., Савченко-Бельский К. А., Билибина Н. Ф. *Организация, планирование и управление в автотранспортных предприятиях*. Москва: Транспорт, 1994. 328 с.
4. Кодекс автомобильного транспорта. № 116-XIV от 29.07.1998. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 01.10.1998, nr.90-91.
5. Приказ об установлении тарифа на регулярные рейсы. № 69 от 26.03.2008. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 01.04.2008, nr.66-68.
6. Постановление о правилах перевозки пассажиров и багажа автомобильным транспортом. № 854 от 28.07.2006. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 08.08.2006, nr.124-125.

УЧЕТ ВЫБИТИЯ ЖИВОТНЫХ В РЕЗУЛЬТАТЕ ЧРЕЗВЫЧАЙНЫХ СОБЫТИЙ

*Конф. унив. д.э.н. Людмила Тодорова,
Государственный аграрный университет Молдовы*

When we pass animals to losses because of extraordinary events, we may face the problems of listing the expenses and the methods of their determination in order to include them in the losses' components that are subject to record and financial statements. In connection with the above mentioned there appears the necessity to research and elaborate the best method to determine the size of the losses when there exists passing to losses of animals.

Животные могут выбывать по разным причинам. При падеже животных в результате чрезвычайных событий (пожар, наводнение, эпизоотия, ящур, сибирская язва и другие случаи) возникают вопросы о перечне затрат и методах их определения с целью включения в состав убытков, подлежащих признанию в учете и финансовых отчетах. В связи с этим необходимо разработать оптимальный метод определения потерь от выбытия животных в результате чрезвычайных событий и уточнить порядок их учета.

В соответствии с **Концептуальными основами подготовки и представления финансовых отчетов и НСБУ 5 «Представление финансовых отчетов»** балансовая стоимость погибших животных, списываемых в результате стихийных бедствий, относится на чрезвычайные потери (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1997).

На наш взгляд, согласно принципу осмотрительности, одновременно со списанием балансовой стоимости погибших животных необходимо списать на чрезвычайные потери и долю затрат по их содержанию до чрезвычайного события. В противном случае произойдет завышение себестоимости дополнительных биологических активов и/или полученной продукции.

Потери от чрезвычайных событий целесообразно определить по номенклатуре статей затрат, по которым ведется их аналитический учет: прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, отчисления на обязательное государственное социальное и обязательное медицинское страхование, содержание основных средств, услуги, косвенные производственные затраты, прочие прямые затраты.

Статья затрат «Косвенные производственные затраты» согласно приложению 2 к НСБУ 6 «Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях» должны быть распределены ежемесячно (ежеквартально) на объекты учета затрат (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2000). Однако, как свидетельствуют исследования, сельскохозяйственные предприятия распределяют их лишь в конце года. Поэтому накопленные косвенные производственные затраты целесообразно распределить к моменту чрезвычайного события или включить в расчет их плановую величину.

После выполнения указанных выше работ целесообразно произвести следующий расчет. Затраты по содержанию животных, накопленные до наступления чрезвычайного события, необходимо уменьшить на плановую (нормативную) себестоимость полученного приплода (телят, ягнят, поросят, козлят и др.), сопряженной (молока, шерсти и др.) и побочной продукции (навоза). Полученную разницу следует разделить на количество единиц животных данной группы и определить величину затрат, приходящуюся на одно животное. Произведением исчисленного показателя на количество единиц погибших животных определяют величину чрезвычайных убытков, подлежащих признанию в учете и в финансовых отчетах.

На наш взгляд, плановую (нормативную) себестоимость дополнительных биологических активов и полученной продукции нет необходимости доводить до фактической.

Проиллюстрируем данное положение на следующем условном примере.

Предположим, что в 2011 году сельскохозяйственному кооперативу «Victoria» принадлежало 360 коров. В августе из-за эпизоотии погибло 50 коров, остальных удалось изолировать и спасти. До момента чрезвычайного события затраты по содержанию молочного стада составили 695400 леев.

Документально подтверждены следующие расходы по ликвидации последствий чрезвычайного события:

- заработная плата рабочих – 2800 леев;
- отчисления на обязательное государственное социальное и обязательное медицинское страхование – 714 леев;
- услуги собственного транспорта – 1200 леев;
- услуги сторонних организаций – 3200 леев, НДС – 640 леев.

До момента чрезвычайного события получено телят – 295 голов общей живой массой 9440 кг по плановой себестоимости 1 ц живой массы – 1300 леев, надоено молока 7084 ц, плановая себестоимость 1 ц молока – 68 леев, оприходовано побочной продукции – 18500 леев, балансовая стоимость молочного стада коров – 2347200 леев. Основное стадо было застраховано. Согласно Акту страховой компании и приложенным к нему расчетам в сентябре 2011 года начислена сумма страхового возмещения погибших животных в размере 225000 леев.

До составления необходимых двойных записей рассчитаем следующие показатели:

- чрезвычайные убытки в размере балансовой стоимости погибших животных – 326 000 леев $[(2347\ 200 : 360) \times 50]$,
- плановая себестоимость:
 - а) полученных телят – 122 720 леев $(94,4 \times 1300)$;
 - б) надоенного молока – 481 712 лея (7084×68) ;
- затраты по содержанию коров, на основе которых следует признать чрезвычайные потери – 72 468 леев $(695\ 400 - 122\ 720 - 481\ 712 - 18\ 500)$;
- величина чрезвычайных потерь по затратам на содержание коров – 10 065 леев $[(72\ 468 : 360) \times 50]$.

Согласно изложенным выше условиям по данному примеру предлагаются следующие двойные записи (таблица 1).

Таблица 1

Корреспонденция счетов по выбытию коров в результате чрезвычайного события

Содержание экономических фактов, расчет	Сумма, леев	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1. Списана балансовая стоимость погибших животных на чрезвычайные убытки	326000	723	123
2. Восстановлен НДС от списанной балансовой стоимости погибших животных $(326000 \times 0,2)^1$	65200	713	534
3. Доля затрат по содержанию животных списана на чрезвычайные убытки	10065	723	811
4. Отражены расходы по ликвидации последствий чрезвычайного события на общую сумму	7914		
в том числе:			
• начисленная заработная плата рабочим	2800	23	531
• отчисления на обязательное государственное социальное и обязательное медицинское страхование	714	723	533, 535
• услуги собственного транспорта	1200	723	812
• услуги сторонних организаций	3200	723	521
5. Принят в зачет НДС по услугам	640	534	521
6. Начислена сумма страхового возмещения	225000	229	623

Двойные записи по оприходованию основной, сопряженной и побочной продукции не приводятся, поскольку они составляются в момент их получения (в течение отчетного года).

На наш взгляд, один вопрос здесь заслуживает особого внимания. Считаем, что экономически не обосновано восстановление суммы НДС от балансовой стоимости погибших активов в результате чрезвычайных событий. Предприятие не виновато в том, что произошло подобное событие.

Литература:

1. Концептуальные основы подготовки и представления финансовых отчетов. // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 1997, nr. 88-91.
2. НСБУ 3 «Состав затрат и расходов предприятия». // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 1997, №88-91.
3. НСБУ 5 «Представление финансовых отчетов». // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 1997, № 88-91.
4. НСБУ 6 «Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях». // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2000, №163-165.
5. НСБУ 16 «Учет долгосрочных материальных активов». // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 1997, №88-91.

¹ Если погибшие животные были приобретены, а НДС отнесен на зачет по расчетам с бюджетом.

UNELE ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII MIJLOACELOR CU DESTINAȚIE SPECIALĂ ÎN ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE

Lect. sup. Lilia Andreev, ASEM

In conformity with the Civil Code of the Republic of Moldova not-for-profit organizations (farther NGOs) are juridical persons not having the goal of getting a profit and distributing it among the members of the organization. NGOs carry on their activities only under the general norms and rules regarding the organizations of this kind and they can develop their activities regulated by the legislation of the country stipulated in the charter of organization.

On examining the accounting legislation it can be noticed that none of the National Accounting Standards contains regulatory norms regarding the maintenance of accounting for income and spendings and the draft of financial statements for enterprises that do not practice business activities.

Conform Codului civil al Republicii Moldova organizațiile necomerciale (în continuare ONG) reprezintă persoane juridice, care nu au ca scop în activitatea sa obținerea unui profit și repartizarea lui între membrii organizației.

Organizațiile necomerciale dețin un rol important în societatea civilă din orice țară, inclusiv și din Republica Moldova. Aceste organizații sunt persoane juridice scopul cărora este altul decât obținerea profitului, iar venitul obținut se utilizează doar în scopuri statutare concrete, pentru realizarea obiectivelor organizatorice și nu poate fi distribuit fondatorilor, membrilor sau angajaților organizației.

Conform legislației în vigoare ONG-urile activează doar în baza normelor generale cu privire la organizațiile de tipul respectiv și își pot desfășura activitatea reglementată de legislația țării care este prevăzută în statutul organizației.

Din specificul activității sale apar un șir de particularități în evidența contabilă a ONG.

Contabilitatea în organizațiile necomerciale este reglementată de Legea contabilității, Bazele Conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, Planul de conturi contabile ale activității economico-financiare, Standardele Naționale de Contabilitate, Comentariile la S.N.C., Regulamentul privind inventarierea ș.a. Începând cu 01.01.2011 au intrat în vigoare Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.158 din 06.12.2010. Obiectivul regulamentului constă în descrierea particularităților evidenței și raportării în organizațiile necomerciale, fiind obligatorii pentru toate organizațiile de acest gen, înregistrate în conformitate cu legislația republicii, precum și filialele, reprezentanțele și alte subdiviziuni structurale ale lor, cu sediul pe teritoriul țării și peste hotarele ei. În comparație cu practica contabilă precedentă a organizațiilor necomerciale. Indicațiile metodice conțin noi prevederi privind contabilizarea mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate, contribuțiilor fondatorilor și membrilor organizației, fondurilor, veniturilor și cheltuielilor aferente activităților economice statutare, imobilizărilor necorporale și corporale, activelor curente, conținutul informației rapoartelor financiare.

Organizația necomercială se definește în p.4 al Indicațiilor metodice ca persoană juridică al cărui scop principal este altul decât obținerea de profit și care este înregistrată sub formă de *asociație* (asociație obștească, asociație religioasă, partid, organizație social-politică, sindicat, uniune de persoane juridice și de patronat, alte forme în conformitate cu legislația), *fundație, instituție*.

În conformitate cu **Legea contabilității nr.113-XVI** din 27.04.07, ONG, ca și orice alte entități, trebuie să țină evidența contabilă. În special acestea sunt obligate:

- să respecte principiile și regulile de ținere a contabilității stabilite de Legea contabilității, Standardele Naționale de Contabilitate, și alte acte normative;
- să întocmească și să prezinte rapoartele financiare, statistice și fiscale prevăzute de legislația în vigoare;

- să elaboreze și să aplice politica sa de contabilitate în care să fie stipulat sistemul de contabilitate utilizat;
- să întocmească documentele primare și centralizatoare, evaluarea și reevaluarea elementelor contabile;
- să efectueze inventarierea patrimoniului organizației;
- să întocmească registrele contabile, balanța de verificare și Cartea mare.

În procesul activității sale ONG pot înregistra intrări de bunuri materiale și bănești din diferite surse, de exemplu:

- sponsorizări și granturi;
- încasări de la membrii organizației sub formă de cotizații;
- din activitățile proprii de antreprenoriat;
- din vânzarea unor active primite ca donații, dar neutilizate în activitatea organizației etc.

Principala sursă de finanțare în cadrul organizațiilor necomerciale o constituie mijloacele cu destinație specială și mijloacele nepredestinate. Structura surselor de finanțare este indicată obligator în Politica de contabilitate proprie a organizației necomerciale în conformitate cu cerințele p.11 al Indicațiilor metodice pentru ținerea contabilității în organizațiile necomerciale.

Mijloacele cu destinație specială reprezintă active și servicii primite, sau care urmează să fie primite de către organizația necomercială sub formă de subvenții, granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, contribuții ale fondatorilor și membrilor, alte finanțări și încasări, sau mijloace și fonduri proprii a căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale (procurarea sau crearea anumitor active sau finanțarea unor programe și proiecte concrete etc.). În componența mijloacelor cu destinație specială se includ contribuțiile fondatorilor și membrilor organizației, mijloacele nepredestinate, mijloacele rezultate din activitatea economică prevăzută de statut etc. Respectivul mijloace pot fi primite sub formă de: imobilizări necorporale și corporale, stocuri, titluri de valoare, servicii, mijloace bănești destinate procurării și creării acestor active, pentru acoperirea consumurilor și cheltuielilor curente.

Mijloacele cu destinație specială pot fi clasificate după diferite criterii, fapt care influențează documentarea și organizarea contabilității în organizațiile necomerciale. În funcție de valuta în care sunt primite deosebit mijloace în valută națională și străină. În funcție de perioada planificată de utilizare distingem mijloace cu destinație specială pe termen scurt (până la un an) și pe termen lung (mai mult de un an). În funcție de forma în care au fost acordate mijloacele cu destinație specială, acestea se clasifică în finanțări în formă bănească (mijloace bănești) și finanțări în formă nebănească (active pe termen lung și scurt). În funcție de sursa de finanțare există mijloace cu destinație specială interne (efectuate de finanțatori autohtoni) și externe (obținute de la finanțatori din afara republicii).

În practica de evidență al ONG aceste operațiuni se reflectă de regulă cu ajutorul contului de pasiv 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”. La acest cont organizațiile își deschid un șir de subconturi și conturi analitice pentru a detalia informația privind primirea și utilizarea resurselor primite atât în bani, cât și în bunuri. De exemplu:

- 423.21 – „Încasări cu destinație specială în valută națională”;
- 423.22 – „Încasări cu destinație specială în valută străină”;
- 423.23 – „Încasări filantropice primite din țară”;
- 423.24 – „Încasări filantropice primite din străinătate”;
- 423.25 – „Încasări cu destinație specială pentru procurarea mijloacelor fixe (activelor nemateriale) sau primite sub formă de active pe termen lung”;
- 423.26 – „Încasări cu destinație specială pentru procurarea materialelor, obiectelor de mică valoare și scurtă durată, sau primite sub formă de active curente”;

și alte subconturi și conturi analitice în dependență de necesitățile informaționale și de evidență al ONG.

Conform p.15 din Indicațiile metodice recunoașterea inițială a mijloacelor cu destinație specială se efectuează în baza contabilității de angajamente sau contabilității de casă în conformitate cu politica de contabilitate a organizației necomerciale. Mijloacele cu destinație specială se evaluează, inițial, la valoarea nominală pentru mijloacele primite sub formă monetară și la valoarea de intrare pentru mijloacele primite sub formă nemonetară în conformitate cu standardele de contabilitate.

La aplicarea contabilității de angajamente, mijloacele cu destinație specială se recunosc, în cazul existenței unei certitudini întemeiate, deoarece: mijloacele vor fi primite de către organizația necomercială, condițiile aferente utilizării acestor finanțări vor fi îndeplinite, precum și valoarea mijloacelor poate fi determinată în mod credibil.

Mijloacele cu destinație specială pot fi utilizate pentru acoperirea sau compensarea cheltuielilor curente, achiziționarea sau fabricarea activelor curente, acordarea avansurilor, procurarea sau crearea imobilizărilor necorporale și corporale.

În continuare, vom analiza reflectarea operațiunilor în formule contabile în baza unui exemplu:

Asociația a primit un grant în valută străină în sumă de 5 000 \$ SUA, cursul BNM la ziua primirii grantului la cont 12,5865 lei pentru 1\$ SUA, cu scopul procurării a două computere pentru oficiul organizației și procurarea rechizitelor școlare pentru a fi donate unei case de copii:

În contabilitatea Asociației, au fost întocmite următoarele formule contabile:

	Conținutul operației economice	Conturi corespondente		Suma, lei
1.	Primirea resurselor bănești la contul valutar al Asociației (5000 \$ SUA*12,5865 lei)	243	423.22	62932,50
2.	Vânzarea valutei la cursul BNM 12,5872 lei pentru 1\$ SUA	242	243	62936,00
3.	Concomitent	423.22	423.21	62936,00
4.	Reflectarea diferenței de curs valutar apărută la vânzarea valutei	243	622	3,50
5.	Reflectarea diferenței de curs valutar apărută la vânzarea valutei	722	423.22	3,50
6.	Procurarea computerelor din mijloacele sponsorilor (2 * 7560 lei, inclusiv TVA 20%)	123	521	15120,00
7.	Procurarea rechizitelor școlare, care urmează a fi donate casei de copii, inclusiv TVA	217	521	47816,00
8.	Achitarea cu furnizorii pentru computere și rechizite de birou	521	242	62936,00
9.	Transmiterea rechizitelor școlare casei de copii	714	217	47816,00
10.	Reflectarea sumei utilizate în scopuri filantropice	423.21	622	47816,00
11.	La momentul calculării lunare a amortizării computerelor utilizate de Asociație	713	124	352,00
12.	Concomitent	423.21	622	352,00

Deseori în fața contabililor practicieni, care activează în ONG, apare întrebarea: în ce cazuri primirea bunurilor materiale sau bănești în calitate de sponsorizare trebuie să fie reflectată la contul 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială” și când bunurile primite pot fi reflectate direct la venituri.

Unii specialiști susțin că această problemă poate fi soluționată în felul următor:

- în cazul când bunurile materiale sau resursele bănești sunt primite în calitate de donații, în baza unui contract cu condiții de utilizare concret determinate, atunci este obligatoriu de a reflecta sponsorizarea prin intermediul contului 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”;
- în cazul când sponsorizarea este primită fără condiții speciale pentru destinația ei, atunci aceste sume pot fi reflectate în evidență direct la venituri.

Totodată, „Planul de conturi contabile” actual nu prevede un cont separat pentru evidența mijloacelor cu destinație specială pe termen scurt. În acest context se propune de a introduce în „Planul de conturi contabile”, în clasa V, un cont de datorii pe termen scurt, spre

exemplu 524 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen scurt”, destinat pentru evidența finanțărilor și încasărilor utilizate într-un termen mai mic de un an.

Standardele internaționale de contabilitate ce țin de reglementarea reflectării în evidență a încasărilor cu destinație specială, sunt prevăzute și pentru ONG-uri. În ele se explică faptul că ONG pot utiliza prevederile standardelor nominalizate cu condiția corectărilor și precizărilor necesare, efectuate prin prisma particularităților activității lor.

Deosebit pentru organizațiile necomerciale este *Raportul privind fluxul mijloacelor cu destinație specială*, care caracterizează activitatea organizației prin reflectarea soldurilor și mișcării mijloacelor cu destinație specială. În afară de normele prevăzute de legislația în vigoare, organizațiile necomerciale întocmesc și prezintă rapoarte speciale conform cerințelor impuse de către donatori.

Informațiile privind mijloacele cu destinație specială trebuie desfășurate în Nota explicativă la situațiile financiare ale organizației necomerciale. Prin urmare, în această notă, se dezvăluie datele despre: imobilizările și activele curente intrate din contul mijloacelor cu destinație specială; creanțele beneficiarilor mijloacelor cu destinație specială; fluxul finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung și scurt; datoriile față de beneficiarii mijloacelor cu destinație specială; soldul și cauza neutilizării finanțărilor și încasărilor cu destinație specială; altă informație necesară utilizatorilor situațiilor financiare.

Mijloacele cu destinație specială sunt principalele surse din care se formează patrimoniul organizației necomerciale, iar contabilitatea finanțărilor este specifică și implică multe particularități. În final, conchidem că propunerile aduse întru soluționarea problemelor menționate conduc la perfecționarea modului de evidență a mijloacelor cu destinație specială, ceea ce inevitabil duce la furnizarea unor informații obiective și veridice utilizatorilor de informație, necesare luării deciziilor în cadrul activității entității, precum și finanțatorilor actuali și potențiali.

Bibliografie:

I. Acte legislative și normative

1. *Indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale* aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.158 din 06.12.2010 // Monitorul Oficial nr.254-256/981 din 24.12.2010
2. *Legea contabilității a Republicii Moldova* nr.113-XVI din 27 aprilie 2007. - Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr.90-93, 2007.
3. Standardul Național de Contabilitate 20 „*Contabilitatea subvențiilor și publicitatea informației aferente asistenței de stat*”. – Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 75, 2002.
4. *Codul civil al Republicii Moldova* nr.1107 – XV din 06.06.2002.
5. *Legea cu privire la asociațiile obștești* nr.837 – XIII din 17.06.1996.

II. Manuale, monografii, cărți, broșuri

1. Т.Присакаръ. *О бухгалтерском учете в некоммерческих организациях*. – Журнал „Contabilitate și audit”, № 8; 2006.
2. Т.Присакар, О.Раța. *Aspecte practice privind contabilitatea operațiunilor economice în organizațiile necomerciale (neguvernamentale)*. – revista „Contabilitate și audit”, № 11; 2006.
3. А.Недериța. *Contabilitatea în organizațiile necomerciale: aspecte generale și organizaționale*. – revista „Contabilitate și audit”, № 8; 2010.
4. А.Недериța. Т.Присакар *Contabilitatea mijloacelor cu destinație specială în organizațiile necomerciale*. – revista „Contabilitate și audit”, № 11; 2010.
5. А.Недериța. Т.Присакар *Особенности бухгалтерского учета доходов и расходов в некоммерческих организациях*. – Кевиста „Contabilitate și audit”, № 6; 2011.

PERFEȚIONAREA CONTABILITĂȚII IMPOZITULUI PE PROFIT ÎN ÎNTREPRINDERILE COOPERAȚIEI DE CONSUM

Lect. sup. Viorica Guțan, UCCM

Moldova's integration into European economic condition need accounting harmonization with EU directives and I.F.R.S., including I.F.R.S for small and medium enterprises. An important area of accounting standards related to determining the directions of improvement income tax accounting. For those, accountants concern of the cooperative system is to identify issues related to income tax accounting, based on I.F.R.S.

Problematica contabilizării obligației fiscale privind impozitul pe profit este una din problemele cele mai dezbătute în domeniul contabilității. Potrivit Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ [5] și Legii contabilității [1], S.N.C. 12 „Contabilitatea impozitului pe venit” nou va fi elaborat potrivit cerințelor I.A.S 12 „Impozitul pe profit”[6]. Iar până în 2015, se planifică introducerea I.F.R.S. pentru I.M.M-uri în calitate de standarde opționale, de nivel secundar.

De aceea, preocuparea contabililor din sistemul cooperatist ține de identificarea problemelor aferente contabilității impozitului pe profit, reieșind din prevederile I.F.R.S. În aceste condiții, trebuie să fie perfecționată contabilitatea impozitului pe profit. În opinia noastră, perfecționarea contabilității impozitului pe profit trebuie efectuată în următoarele direcții:

- 1) delimitarea domeniului de aplicare a S.N.C.12;
- 2) perfecționarea nomenclatorului de conturi în planului de conturi;
- 3) stabilirea modului de calculare și contabilizare a impozitelor amânate.

În prezent, prevederile S.N.C. 12 „Contabilitatea impozitului pe venit” sunt obligatorii pentru toate întreprinderile, inclusiv pentru sectorul micului business. Conform *art.18 (2)* din *Legea cooperăției de consum*, organizațiile cooperatiste de consum și întreprinderile cooperatiste sunt asimilate subiecților micului business [2]. Potrivit criteriilor enunțate de *Legea „Cu privire la susținerea întreprinderilor mici și mijlocii” nr. 206 din 07.07.2006* [3] și *Proiectului Legii IMM entitățile cooperăției de consum se atribuie întreprinderilor mici și medii. Art.15 al Legii contabilității* [1] delimitează trei sisteme contabile utilizate pentru întreprinderile micului business: sistemul contabil în partidă simplă, sistemul contabil simplificat în partidă dublă și sistemul contabil complet în partidă dublă. Reieșind din indicatorii stabiliți potrivit Legii contabilității, organizațiile și întreprinderile cooperatiste de consum sunt atribuite întreprinderilor care aplică *sistemul contabil complet în partidă dublă*.

În scopul simplificării contabilității impozitelor, savantul A. Nederița [4] propune două variante de armonizare a regulilor de contabilitate și fiscalitate pentru întreprinderile micului business:

- 1) introducerea unui sistem simplu de impozitare a întreprinderilor micului business după modelele prevăzute în alte țări;
- 2) ținerea contabilității activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor în baza regulilor fiscale.

După părerea noastră, aceste variante pot fi examinate și recomandate pentru aplicare întreprinderilor micului business, care se includ în categoria microîntreprinderilor. Însă, deoarece entitățile cooperăției de consum se includ în componența întreprinderilor mici și medii, aceste modele de evidență nu pot fi recomandate acestora.

La etapa actuală, în Republica Moldova, nomenclatorul conturilor și normele metodologice de utilizare a acestora sunt reglementate de Planul de conturi contabile ale activității economico-financiare a întreprinderilor. În condițiile existente, apare necesitatea de armonizare a Planului de conturi cu prevederile reglementărilor contabile internaționale și

cerințele dezvoltării relațiilor de piață în economia națională autohtonă. Pentru organizarea evidenței impozitului pe profit, în Planul de conturi existent sunt prevăzute conturile 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”, 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”, subcontul 5341 „Datorii privind impozitul pe venit al persoanelor juridice”, 225 „Creanțe pe termen scurt privind decontările cu bugetul”, subcontul 2251 „Creanțe pe termen scurt privind impozitul pe venit”, 425 „Datorii amânate privind impozitul pe venit”, 135 „Active amânate privind impozitul pe venit” etc. Considerăm necesară modificarea denumirii conturilor nominalizate schimbând termenul „impozit pe venit” cu „impozit pe profit”, pornind de la conținutul economic al impozitului.

Reieșind din cerințele de contabilizare a impozitului pe profit, potrivit IAS 12 „Impozitul pe profit”, este necesară perfecționarea nomenclatorului de conturi în planul de conturi aferent contabilizării impozitului pe profit prin delimitarea cheltuielilor de venituri cu impozit pe profit. În organizarea actuală a contabilității impozitului pe profit, nu se respectă principiul necompensării veniturilor și cheltuielilor aferente impozitului pe profit. În Republica Moldova, pentru evidența cheltuielilor privind impozitul pe profit, este destinat contul 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit”. După cum rezultă din denumire, în contul nominalizat se reflectă, de asemenea, și economiile (veniturile) privind impozitul pe profit, ceea ce nu este corect. Cheltuiala privind impozitul pe profit include suma totală a cheltuielilor privind impozitul pe profit luate în considerare la calcularea profitului (pierderii) net al perioadei de gestiune.

Componența acestor cheltuieli, criteriile de recunoaștere și modul de evaluare a lor sunt reglementate de SNC 12 „Contabilitatea impozitului pe venit”, prevederile căruia nu corespund în deplină măsură cerințelor și normelor acceptate în practica mondială. În baza examinării opiniilor expuse în literatura de specialitate, precum și a prevederilor din reglementările contabile internaționale, argumentăm necesitatea contabilizării și reflectării separate în rapoartele financiare a cheltuielilor și veniturilor aferente impozitului pe profit.

Veniturile și cheltuielile privind impozitul pe profit trebuie să cuprindă veniturile și cheltuielile aferente impozitului pe profit curent și amânat. Potrivit Planului de conturi, veniturile din impozitul pe profit nu se evidențiază separat, dar se înregistrează ca diminuare a cheltuielilor privind impozitul pe profit. În scopul perfecționării contabilității, impozitul pe profit se propune completarea clasei a VI „Venituri” și clasei a VII „Cheltuieli” ale Planului de conturi contabile cu următoarele grupe și conturi sintetice aferente impozitului pe profit (tabelul 1).

Tabelul 1

Nomenclatorul grupelor și conturilor sintetice de evidență a veniturilor și cheltuielilor cu impozit pe profit

Simbolul și denumirea grupei de conturi	Simbolul și denumirea conturilor sintetice
Clasa VI „Conturi de venituri	
63 „Venit din impozitul pe profit”	631 „Venit din impozitul pe profit curent” 632 „Venit din impozitul pe profit amânat”
Clasa VII „Conturi de cheltuieli”	
73”Cheltuiala cu impozitul pe profit”	731 ”Cheltuiala cu impozitul pe profit curent” 732 ”Cheltuiala cu impozitul pe profit amânat”.

Sursa: elaborat de autor

În opinia autorului, este necesară delimitarea grupei 73 „Cheltuieli privind impozitul pe profit”, care să cuprindă două conturi sintetice 731 „Cheltuieli privind impozitul pe profit curent” și 732 „Cheltuieli privind impozitul pe profit amânat”. Și respectiv veniturile din impozitul pe profit trebuie să fie contabilizate într-o grupă separată de conturi 63 „Venituri din impozitul pe profit”, cu aplicarea următoarelor conturi sintetice: 631 „Venituri din impozitul pe profit curent” și 632 „Venituri din impozitul pe profit amânat”.

Această divizare va asigura obținerea informației necesare pentru determinarea corectă a datoriilor curente și amânate privind impozitul pe profit. În debitul contului 731 și 732, se recomandă să fie reflectate sumele impozitului pe profit plătit în rate pe parcursul anului de gestiune, datoriile curente și amânate privind impozitul pe profit la finele anului de gestiune, anularea activelor amânate privind impozitul pe profit, stornarea la finele anului de gestiune a sumelor impozitului pe profit achitat în rate. Înregistrările în creditul conturilor 731 și 732 trebuie efectuate doar la finele anului de gestiune la anularea datoriilor amânate privind impozitul pe profit, decontarea cheltuielilor amânate privind impozitul pe profit la rezultatul financiar total.

Veniturile din impozitul pe profit curent apar în cazurile în care întreprinderea a înregistrat o pierdere fiscală sau o supraplată a impozitului, iar veniturile din impozitul pe profit amânat – în cazul constituirii unei creanțe sau reluării unei datorii privind impozitul pe profit amânat. Calcularea veniturilor din impozitul pe profit urmează a fi înregistrată ca majorare a veniturilor amânate și a veniturilor respective la creditul conturilor 631 și 632. Decontarea acestor venituri se va efectua în debitul conturilor 631 și 632 la finele perioadei de gestiune, în același mod ca și decontarea altor venituri, adică în corespondență cu contul de evidență a rezultatului net al perioadei de gestiune curente.

Modul de contabilizarea a impozitului pe profit în urma completării Planului de conturi se propune spre examinare în următorul tabel.

Tabelul 2

Formule contabile aferente contabilității impozitului pe profit

Nr. crt.	Conținutul operațiunii economice	Conturi corespondente		Temei pentru înregistrare (documentul primar, registrul contabil)
		debit	credit	
1.	Calcularea cheltuielii cu impozit pe profit achitat în rate pe parcursul anului	731	535	Nota de contabilitate, registrul la contul 731, 535
2.	Calcularea datoriei curente aferente impozitului pe profit	731	534 1	Nota de contabilitate, registrul la contul 731, 5341
3.	Calcularea datoriei amânate aferente impozitului pe profit	732	425	Nota de contabilitate, registrul la contul 732, 425
4.	Calcularea activului amânat aferent impozitului pe profit	135	632	Nota de contabilitate, registrul la contul 135, 632
5.	Reversarea (reluarea) datoriei amânate aferentă impozitului pe profit	425	632	Nota de contabilitate, registrul la contul 425, 632
6.	Reversarea (reluarea) activului amânat aferent impozitului pe profit	732	135	Nota de contabilitate, registrul la contul 135, 732
7.	Înregistrarea sumei impozitului pe profit ca rezultat al reversării diferenței temporare deductibile în cazul obținerii pierderii fiscale	225	631	Nota de contabilitate, registrul la contul 225, 631
8.	Închiderea conturilor de cheltuielă curentă cu impozit pe profit	351	731	Nota de contabilitate, registrul la contul 351, 731
9.	Închiderea conturilor de cheltuielă amânată cu impozit pe profit	351	732	Nota de contabilitate, registrul la contul 351, 732
10.	Închiderea conturilor de venituri curente cu impozit pe profit	631	351	Nota de contabilitate, registrul la contul 351, 631
11.	Închiderea conturilor de venituri amânate cu impozit pe profit	632	351	Nota de contabilitate, registrul la contul 351, 632

Sursa: elaborat de autor

O direcție de perfecționare a impozitului pe profit ține de stabilirea modului de calculare și contabilizare a impozitelor amânate, reieșind din cerințele I.A.S. 12 „Impozitul pe profit”. În prezent în Republica Moldova impozitul pe profit (venit) se contabilizează prin *metoda reportului variabil pe baza raportului de profit și pierderi*. După redacția actuală, I.A.S. 12 „Impozitul pe profit” solicită utilizarea altei metode de contabilizare a impozitului pe profit –

metoda reportului variabil, bazată pe abordare bilanțieră. Această metodă presupune determinarea diferențelor temporare stabilind baza fiscală a unor active sau datorii și valoarea contabilă a acestora. Potrivit prevederilor I.A.S. 12, baza fiscală a unui activ sau a unei datorii reprezintă valoarea atribuită acelui activ sau a celei datorii în scopuri fiscale, iar valoarea contabilă, conform S.N.C., este valoarea de bilanț a activelor sau datoriilor înregistrate. Conform metodei *reportului variabil pe bază de bilanț* la fel apar diferențe temporare impozabile și diferențe temporare deductibile. Diferențele temporare impozabile generează apariția datoriilor amânate privind impozitul pe profit, iar diferențele temporare deductibile generează activele amânate privind impozitul pe profit. Trebuie să menționăm și faptul, că prevederile S.I.R.F. 12 „Impozitul pe profit” prevăd evaluarea activelor și datoriilor amânate la cota, care va fi utilizată în anul ulterior, spre deosebire de cerințele S.N.C.12, care prevăd evaluarea activelor și datoriilor amânate la cota anului de gestiune.

Utilizarea metodei reportului variabil în baza bilanțului contabil (situației financiare la finalul perioadei) va condiționa și modificarea nu numai a modului de determinare a activelor și datoriilor amânate privind impozitul pe profit, dar și a Declarației cu privire la impozitul pe profit a persoanei ce practică activitatea de întreprinzător.

În concluzie stabilim că perfecționarea impozitului pe profit este necesară și prioritară, reieșind din cerințele actuale de integrare a Republicii Moldova în spațiul economic european.

Bibliografie:

1. Legea Contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr. 90-93.
2. Legea cooperăției de consum Nr. 1252-XIV din 28.09.2000. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova 2000. nr. 154-156.
3. Legea cu privire la susținerea întreprinderilor mici și mijlocii Nr. 206-XVI din 07.07.2006 În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 11.08.2006, nr. 126-130/605.
4. Nedeița A. *Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor întreprinderii: teorie și practică* (monogr.). Chișinău: ASEM, 2007. 300 p.
5. Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2011. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2009, nr.10-11 // 31.
6. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (I.F.R.S.). In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova (ediție specială). 2008. 736 p.

EVALUAREA CURENTĂ ȘI RAPORTAREA FINANCIARĂ A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE LA ENTITĂȚILE PRODUCĂTOARE DE MOBILĂ

Drd. Maia Bajan, ASEM

Lorsque les processus de fabrication sont complexes, il est rare que les lots mis en fabrication soient terminés à la fin d'une période quelconque (mois, trimestre, semestre, année). Les lots de produits mis en fabrication et inachevés sont appelés « Produits en-cours ». En pratique, il existe deux types de produits en-cours de production : les en-cours existants au début de la période ou en-cours initiaux et les en-cours existants à la fin de la même période ou en-cours finaux. L'analyse des écarts sur coûts de production doit être réalisée pour la production réalisée pendant une période ou production réelle.

Una din principalele problemele cu care se confruntă entitățile producătoare de mobilă la finele perioadei de gestiune este evaluarea curentă a producției în curs de execuție.

Evaluarea producției în curs de execuție, în baza consumurilor directe sau a consumurilor directe de materiale, prezintă consumurile de materiale sub formă de materie primă, materiale de bază și auxiliare, semifabricate etc., ce nu sunt incluse în costul produselor fabricate, ci prezentate ca producție în curs de execuție. Astfel, apare necesitatea ca evidența consumurilor directe de materiale să fie ținută într-un cont analitic separat. Acest principiu, la sfârșitul perioadei de gestiune, va permite repartizarea consumurilor directe de materiale în funcție de volumul produselor fabricate și al producției în curs de execuție. Această metodă nu include consumurile directe de retribuire a muncii facilitând astfel modul de evaluare a producției în curs de execuție.

Pentru o mai bună înțelegere a celor expuse mai sus, propunem un exemplu de calcul al producției în curs de execuție, în cazul în care se cunosc cu exactitate consumurile directe de producție.

În tabelul 1, sunt prezentate date referitoare la producția în curs de execuție, ce ține de fabricarea fotoliilor la „Viomobcom” SRL, pentru luna noiembrie 2011.

Tabelul 1

**Date inițiale privind evaluarea producției în curs de execuție
afereantă fotoliilor fabricate la „Viomobcom” SRL, noiembrie 2011**

Indicatorii	Valoarea, lei
<i>A. Producția în curs de execuție la începutul lunii noiembrie</i>	
1) producția în curs de execuție, comenzi	8
2) consumurile totale incluse în producția în curs de execuție, lei din care: consumuri directe, lei	8 800 4 200
<i>B. Consumurile perioadei de gestiune</i>	
1) comenzile primite în perioada de gestiune, comenzi	38
2) consumurile necesare la executarea comenzilor, lei din care: consumuri directe, lei	39 520 18 800
3) comenzile finisate în luna noiembrie, comenzi	37
4) costul comenzilor executate și primite la depozitul de produse finite din care: consumuri directe, lei	38 000 18 000

În baza datelor prezentate în tabelul 1, numărul de comenzi înregistrate ca producție în curs de execuție se vor determina prin următoarea relație:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Numărul de comenzi} & & \text{Numărul de comenzi} & & \text{Numărul de comenzi} & & \text{Numărul de comenzi} \\ \text{înregistrate ca nefinisate} & + & \text{înregistrate pe parcursul} & - & \text{înregistrate ca finisate} & = & \text{înregistrate ca nefinisate} \\ \text{la începutul lunii} & & \text{acestei luni} & & \text{la sfârșitul lunii} & & \text{la sfârșitul lunii} \end{array}$$

Deci, conform acestei relații de calcul, la sfârșitul lunii noiembrie, obținem 9 comenzi nefinisate [8+38–37].

Analogic, vom determina suma consumurilor directe de producție aferente producției în curs de execuție la sfârșitul lunii, prin relația:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Suma consumurilor} & & \text{Suma consumurilor} & & \text{Suma consumurilor} & & \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} & & \text{directe de producție} & & \text{directe de producție} & & \text{directe de producție} \\ \text{afereantă producției în curs} & & \text{afereantă producției} & & \text{afereantă comenzilor} & & \text{afereantă producției} \\ \text{de execuție înregistrate în} & + & \text{înregistrate} & - & \text{înregistrate ca finisate} & = & \text{înregistrate în baza} \\ \text{baza comenzilor} & & \text{pe parcursul acestei} & & \text{la sfârșitul lunii} & & \text{comenzilor nefinisate} \\ \text{nefinisate la începutul} & & \text{luni la executarea} & & & & \text{la sfârșitul lunii} \\ \text{lunii} & & \text{comenzilor} & & & & \end{array}$$

În baza acestei relații, obținem: 4 200 + 18 800 – 18 000 = 5 000 (lei).

Deci, consumurile directe de producție aferente producției în curs de execuție pentru cele 9 comenzi înregistrate ca nefinisate, la sfârșitul lunii noiembrie 2011, la „Viomobcom” SRL, constituie 5 000 lei.

La entitățile producătoare de mobilă, precum și la cele din alte ramuri, nu întotdeauna se cunosc cu exactitate consumurile directe de producție și, respectiv, această metodă de calcul va fi utilizată doar în situațiile în care valoarea consumurilor directe de producție poate fi determinată cu exactitate.

Entitățile producătoare de mobilă mai pot folosi două variante de repartizare a consumurilor directe de producție aferente producției în curs de execuție:

- 1) bazată pe indicatorii fizici (consumurile directe de producție se repartizează proporțional cu numărul de comenzi nefinisate la sfârșitul perioade de gestiune în numărul total al comenzilor înregistrate în perioada luată în calcul);
- 2) în baza costului comenzii primite (consumurile directe de producție se vor repartiza proporțional cu volumul comenzilor nefinisate în perioada de gestiune în volumul total al comenzilor înregistrate în această perioadă).

Conform primei variante propuse, calculul producției în curs de execuție se face în baza datelor din tabelul 2.

Tabelul 2

Date inițiale cu privire la determinarea producției în curs de execuție, la „Viomobcom” SRL, noiembrie 2011, reieșind din indicatorii fizici

Indicatorii	Valoarea, lei
<i>A. Producția în curs de execuție la începutul lunii noiembrie</i>	
1) producția în curs de execuție, comenzi	8
2) consumurile totale incluse în producția în curs de execuție, lei din care: consumuri directe, lei	8 800 4 200
<i>B. Consumurile perioadei de gestiune</i>	
1) comenzile primite în perioada de gestiune, comenzi	38
2) consumurile necesare la executarea comenzilor, lei din care: consumuri directe, lei	39 520 18 800
3) comenzile finisate în luna noiembrie, comenzi	37
4) costul comenzilor executate și primite la depozitul de produse finite din care: consumuri directe, lei	38 000
	Nu se cunosc aceste date

Producția în curs de execuție, la sfârșitul lunii noiembrie 2011, se va calcula după următorul algoritm:

- 1) Se calculează consumurile directe de producție aferente unei comenzi, prin relația:

$$\frac{\text{Consumurile directe de producție aferente unei comenzi}}{\text{consumurile directe de producție aferente producției în curs de execuție la începutul lunii}} = \frac{\text{consumurile directe de producție înregistrate pe parcursul lunii}}{\text{numărul de comenzi nefinisate la începutul lunii}} + \frac{\text{consumurile directe de producție înregistrate pe parcursul lunii}}{\text{numărul de comenzi primite pe parcursul acestei perioade}}$$

Conform acestei relații, obținem consumuri directe de producție aferente unei comenzi în mărime de 500 lei:

$$\frac{4\,200 + 18\,800}{8 + 38} = 500 \text{ (lei)}$$

- 2) Se determină suma consumurilor directe de producție aferente produselor finite sau comenzilor executate, conform relației:

$$\text{Consumurile directe aferente unei comenzi executate} = \text{Consumurile directe de producție aferente unei comenzi} \times \text{Numărul de comenzi executate pe parcursul lunii}$$

În baza acestei relații, obținem consumuri directe aferente comenzilor executate pe parcursul lunii de 18 500 [500x37] lei;

3) Se determină numărul de comenzi nefinisate la sfârșitul lunii noiembrie, prin următoarea relație:

$$\begin{array}{l} \text{Numărul de comenzi} \\ \text{înregistrate ca} \\ \text{nefinisate la începutul} \\ \text{lunii} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Numărul de comenzi} \\ \text{înregistrate pe} \\ \text{parcursul acestei luni} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Numărul de comenzi} \\ \text{înregistrate ca} \\ \text{finisate la sfârșitul} \\ \text{lunii} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Numărul de comenzi} \\ \text{înregistrate ca nefinisate} \\ \text{la sfârșitul lunii} \end{array}$$

Conform calculului prezentat, obținem 9 [8+38–37] comenzi înregistrate ca nefinisate la sfârșitul lunii de calcul.

4) Se calculează valoarea consumurilor directe de producție aferente producției în curs de execuție la sfârșitul lunii, prin două metode:

Metoda 1: conform consumurilor directe de producție obținute pentru executarea unei comenzi, prin relația:

$$\begin{array}{l} \text{Consumurile directe de producție} \\ \text{aferente producției în curs} \\ \text{de execuție la sfârșitul lunii} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Consumurile directe de} \\ \text{producție aferente unei} \\ \text{comenzi} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Numărul de} \\ \text{comenzi neexecutate} \\ \text{la sfârșitul lunii} \end{array}$$

În baza relației date, obținem consumuri directe de producție aferente producției în curs de execuție pentru comenzile neexecutate, în luna noiembrie 2011, de „Viomobcom” SRL în valoare de 4 500 [500x9] lei, sau

Metoda 2: în baza consumurilor directe, utilizate la executarea comenzilor, pe parcursul lunii, prin următoarea relație:

$$\begin{array}{l} \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} \\ \text{aferente producției în} \\ \text{curs de execuție în baza} \\ \text{comenzilor nefinisate la} \\ \text{începutul lunii} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} \\ \text{înregistrate pe} \\ \text{parcursul acestei} \\ \text{luni la executarea} \\ \text{comenzilor} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} \\ \text{aferente comenzilor} \\ \text{înregistrate ca finisate} \\ \text{la sfârșitul lunii} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} \\ \text{aferente producției în} \\ \text{curs de execuție în baza} \\ \text{comenzilor nefinisate la} \\ \text{sfârșitul lunii} \end{array}$$

Conform modului de calcul prezentat, obținem consumuri directe de producție aferente producției în curs de execuție, la finele lunii, în mărime de 4 500 [4200+18800–18 500] lei.

Deci, pentru cele 9 comenzi înregistrate ca nefinisate, la sfârșitul lunii noiembrie 2011, la „Viomobcom” SRL, consumurile aferente producției în curs de execuție determinate prin ambele metode de calcul constituie 4 500 lei.

O astfel de repartizare a consumurilor directe de producție poate fi folosită doar în cazurile în care se pot determina indicatorii cantitativi, conform cărora consumurile directe vor deveni comparabile. Luând în considerație că fiecare comandă este individuală, din timp, se poate stabili o eroare de calcul a consumurilor directe și astfel metoda dată nu poate fi utilizată în practică.

În cazul dat, se poate utiliza a doua variantă de calcul bazată pe costul comenzii primite. Astfel, entitatea va evalua comanda primită, printr-una din următoarele metode:

- conform valorii contractuale încheiate între părți (cea mai frecventă);
- în baza costului de producție a comenzii;
- în baza consumurilor directe de producție pentru fiecare comandă în parte etc.

La entitățile producătoare de mobilă, valoarea contractuală se determină în momentul încheierii contractului și semnării acestuia de ambele părți și nu este supus modificărilor, decât în situațiile prevăzute de contract.

Calculul consumurilor directe de producție aferente producției în curs de execuție a comenzilor nefinisate este prevăzut în datele din tabelul 3.

**Date inițiale cu privire la determinarea producției în curs de execuție,
la „Viomobcom” SRL, noiembrie 2011, în baza costului comenzii**

Indicatorii	Valoarea, lei
<i>A. Producția în curs de execuție la începutul lunii noiembrie</i>	
1) producția în curs de execuție, comenzi	8
2) consumurile totale incluse în producția în curs de execuție, lei din care: consumuri directe, lei	8 800 4 200
3) valoarea contractuală a comenzilor nefinisate, lei	13 400
<i>B. Consumurile perioadei de gestiune</i>	
1) comenzile primite în perioada de gestiune, comenzi	38
2) consumurile necesare la executarea comenzilor, lei din care: consumuri directe, lei	39 520 18 800
3) valoarea contractuală a comenzilor primite în luna noiembrie, lei	67 200
4) comenzile finisate în luna noiembrie, comenzi	37
5) costul comenzilor executate și primite la depozitul de produse finite din care: consumuri directe, lei	38 000 18 000
6) valoarea contractuală a comenzilor nefinisate la sfârșitul lui noiembrie, lei	16 000

Producția în curs de execuție, la sfârșitul lunii noiembrie 2011, se va calcula după următorul algoritm:

1) Se determină mărimea procentuală a comenzilor nefinisate la sfârșitul lunii, conform următoarei relații:

$$\% \text{ comenzilor nefinisate înregistrate la sfârșitul lunii} = \frac{\text{Valoarea contractuală a comenzilor nefinisate înregistrate la sfârșitul lunii}}{\text{Valoarea comenzilor nefinisate înregistrate la începutul lunii} + \text{Valoarea contractuală a comenzilor primite pe parcursul lunii}} \times 100 \%$$

În baza relației prezentate, mărimea procentuală a comenzilor nefinisate înregistrate la sfârșitul lunii noiembrie va constitui 19,85 %:

$$\frac{16\,000}{13\,400 + 67\,200} \times 100\% = 19,85\%$$

2) Se calculează suma consumurilor directe de producție aferente producției în curs de execuție pentru comenzile nefinisate, în baza relației:

$$\left[\begin{array}{l} \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} \\ \text{aferente producției în} \\ \text{curs de execuție în baza} \\ \text{comenzilor nefinisate la} \\ \text{începutul lunii} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} \\ \text{înregistrate pe parcursul} \\ \text{acestei luni la executarea} \\ \text{comenzilor} \end{array} \right] \times \begin{array}{l} \% \text{ comenzilor} \\ \text{nefinisate} \\ \text{înregistrate la} \\ \text{sfârșitul lunii} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Suma consumurilor} \\ \text{directe de producție} \\ \text{aferente producției în curs} \\ \text{de execuție în baza} \\ \text{comenzilor nefinisate la} \\ \text{sfârșitul lunii} \end{array}$$

Conform acestui calcul, obținem consumuri directe de producție aferente producției în curs de execuție a celor 9 comenzi neexecutate la finele lunii noiembrie 2011, în mărime totală de 4 565 [(4200+18800)x19,85%] lei.

După cum s-a menționat, modul de evaluare a consumurilor aferente producției în curs de execuție la finele perioadei de gestiune trebuie specificat în politica de contabilitate a întreprinderii. Entitatea poate folosi concomitent mai multe metode de evaluare a producției în curs de execuție pentru diferite categorii de produse, menționând în politica de contabilitate pentru care categorie este folosită metoda în cauză.

Reieșind din cele expuse mai sus, considerăm că cea mai eficientă metodă de evaluare a producției în curs de execuție, la entitățile producătoare de mobilă, este metoda proporțională

cu mărimea comenzilor nefinisate în volumul total al lucrărilor sau comenzilor executate pe parcursul perioadei de gestiune.

Această metodă este extrem de compatibilă pentru entitățile producătoare de mobilă, deoarece respectă următoarele prevederi:

- evidența consumurilor pe fiecare comandă în parte;
- determinarea consumurilor directe de producție pentru fiecare comandă;
- valoarea contractuală.

Bibliografie:

1. SNC 2 „Stocuri de mărfuri și materiale”. www.minfin.md;
2. IAS 2 „Stocuri”. www.minfin.md;
3. Grigoroș L., Lazari L. *Bazele contabilității*. Editura Cartier. Chișinău 2012.
4. Grigoroș L., Lazari L., colectiv de autori. *Contabilitatea întreprinderii*. Editura Cartier. Chișinău 2011.

TOTAL QUALITY MANAGEMENT STATUS IN CROATIA'S PROFIT TAX ACT

*Sandra Furlan MSCe, Tax inspection Ministry of Finance
Croatian Tax Administration
Regional Office Gospić, Croatia*

1. INTRODUCTION

Running a business under contemporary conditions of globalization becomes greater challenge for economic entities in Croatia as well as in the rest of the World. Market conditions where the smallest detail can make difference in doing business have emphasized the importance of quality. Croatia is becoming a new EU member next summer, which already brought the importance of quality for our companies during the accession time. Business entities need to meet the customers needs, which is, at the same time, the only way to succeed own success and subsistence and there for they need to establish and improve quality system in their own business. During history, a term quality management evaluated from continuous improvement, quality control system to total quality management. Total quality management includes long term organizational loyalty to continuous improvement of quality trough out every process on all organizational levels. The process involves every employee in company with the unique purpose to meet and to enhance consumer needs and expectations.

2. RELATIONSHIP BETWEEN ISO 9000 AND TOTAL QUALITY MANAGEMENT

There are number of empirical research in literature which connects total quality management with ISO quality certificates, often mistakenly identified. Introduction of revised ISO 9000:2000 series of certificate was held in December 2000. Created ground preconditions for ISO to direct to and connect with the concept and basic propositions of TQM.²

¹ DAHLGAARD J.J., DAHLGAARD-PARK S.M.: **Lean production, six sigma quality, TQM and company culture**, The TQM Magazine, Vol. 18, No. 3, 2006. p. 266; SPENCER B.A.: **Models of organization and total quality management**, Academy of Management Review, vol. 19, No. 3, 1994. p. 446-471; SNELL S.A., DEAN J.W.: **Integrated manufacturing and human resource management**, Academy of Management Journal, No. 35, 1994. p. 470

² CURRY A., KADASAH N.: **Focusing on key elements of TQM- evaluation for sustainability**, The TQM Magazine, Vol. 14, No. 4, 2002. p. 211

Some authors¹ claim that ISO 9000 certificate becomes *sine qua non* for establishment and maintenance of business connections. Van der Wiele² and others claim that ISO 9000 is only the first step in achieving business excellence and competitiveness through TQM, while others³ state that combination of TQM and ISO 9000 series of certificate is the best competitive strategy for maintaining company business, especially those with more than hundred employees. Common elements, characteristics which fault for ISO 9000 and elements opposite in comparison with TQM are shown in table 1.

Table 1
Similarities and differences between TQM and ISO 9000

Common elements	Elements of ISO disadvantage	Contradictions contained in ISO
process management	continuous improvement	excessive paperwork
gathering information and data processing	customer focus	lack of flexibility
use of statistical tools	development and employee involvement	emphasized control and inspection

We could conclude that introduction of ISO series certificate is the first step in adoption of total quality management and confirmation for company ability to implementing quality initiatives. As a confirmation, an empirical research was carried out in Spain⁴, which showed that largest part of companies will continue with introduction and development of TQM after their successful implementation of ISO 9000 certificate, as shown in figure 1.

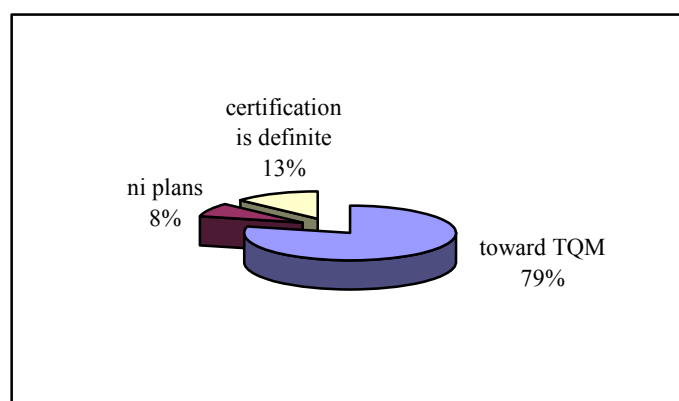


Figure 1. Companies plans after certificate implementation

2. ISO CERTIFICATION IN CROATIAN COMPANIES

Companies which are running a business in Croatia introduce a number of certificates, as follows:

1. ISO 9001:2000
2. ISO 14001:2004
3. ISO 22000:2005 (HACCP-IFS-BRC)
4. OHSAS 18001:1999

¹ ESCANCIANO C., FERNÁNDEZ E., VÁZQUEZ C.: **ISO 9000 certification and quality management in Spain: results of a national survey**, The TQM Magazine, Vol. 13, No. 3, 2001. p. 192

² VAN DER WIELE A., DALE B.G., WILIAMS R.: **Business improvement through quality management systems**, Management Decision, Vol. 38, No. 1, 2000. p. 20

³ SHARMA B., GADENNE D.: **An investigation of the perceived importance and effectiveness of quality management approaches**, The TQM Magazine, Vol. 13, No. 6, 2001. p. 434

⁴ ESCANCIANO C., FERNÁNDEZ E., VÁZQUEZ C.: **ISO 9000 certification and quality management in Spain: results of a national survey**, The TQM Magazine, Vol. 13, No. 3, 2001. p. 197

5. ISO/IEC 27001:2005 (BS 7799-2).

Every year, Croatian Quality Association publishes CRO Survey- Croatian review of certificated management systems on the pattern of ISO Survey which carry a review of ISO certificates on the World basis. Flow of ISO certificates within six years since the year 2005, according to Croatian Quality Association review, is shown in table 2.

Table 2

Total number of certificate (December)

Certificate/Year	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
ISO 9001	1.287	1.608	2.078	2.313	2.567	2.861
ISO 14001	124	181	265	343	469	591
ISO 27001	-	1	4	9	20	26
OHSAS 18001	17	31	38	45	67	95
ISO 22000	2	17	68	86	91	105
HACCP	92	209	297	367	481	550
TOTAL	1.522	2.047	2.750	3.163	3.695	4.228

As Croatian companies notice advantages of certificate implementation, a number of newly introduced certificates record growth trend form year to year, as shown in table 3.

Table 3

Number of new certificate (December)

Certificate/Year	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
ISO 9001	324	370	470	235	254	294
ISO 14001	40	64	75	78	126	122
OHSAS 18001	5	14	7	8	22	28
TOTAL	369	448				

We could conclude that companies in Croatia notice advantages and necessity for implementation of quality certificate in their own business as a factor of competitive advantage and one of the first steps in achieving continuous improvement and development of total quality management. Unfortunately, intensity of implementation still is falling behind the most developed European and World countries, as shown in figure 2.

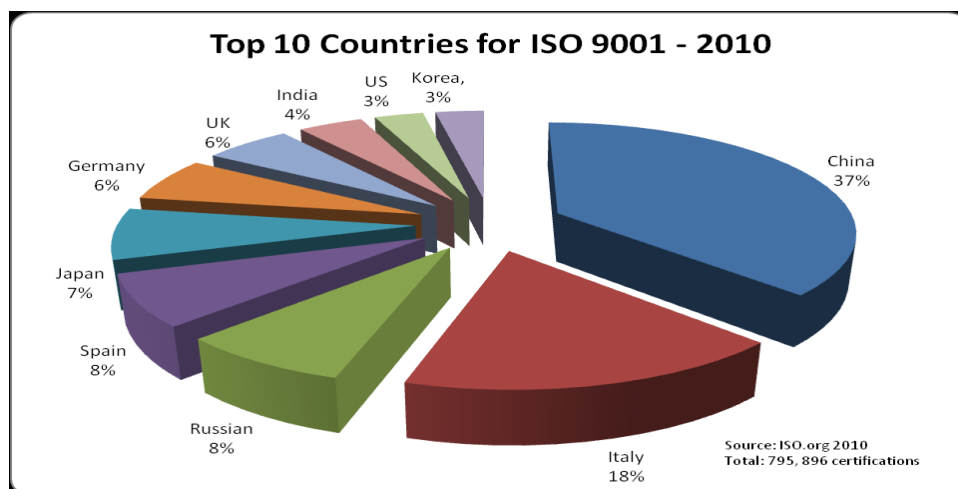


Figure 2. Top 10 countries for ISO 9001:2000 certificates

3. TAXATION INFLUENCE ON ISO CERTIFICATE IMPLEMENTATION IN CROATIAN COMPANIES

The costs of ISO certificate implementation, from the point of their structure and amount, are very similar to the costs of total quality management implementation, as well as any other quality management system. The base for all of them are costs connected with conducting an organizational change which will emphasize importance of doing business in a quality system way. Besides size and organizational complexity, implementation costs depend on a number and complexity of processes which are implementing certificate. Companies which organizational characteristics aren't harmonized with certification requirements will have additional costs to meet organizational propositions. However, certificate implementation presents important item in total expenditures.

In Croatia, The Profit Tax Act¹ was changed mainly to resolve duality in determination tax base (the difference between accounting and tax profit), determination of tax relief and tax exemptions and adjustment of direct taxing to EU taxing guidelines. Newness in profit taxation concerns tax relieves exemptions and incentives, which are now regulated by special law acts instead of Profit Tax Act.

In the period from November of year 2007 till January of the year 2008 the survey was conducted with a purpose to examine companies' managers/owners attitude and opinion about quality systems and taxation influence on their implementation and the importance of taxation when deciding about certificate implementation. The questionnaire was sent to 180 companies-profit taxpayers, of whom 75 responded (42%). Responded questionnaire's was fulfilled by the 33 company with quality certificate and 42 companies which still haven't introduced quality certificate.

Findings

The government can reduce certification cost by tax policies which will reduce the tax base throughout tax relief, exemptions and tax incentives for certificate implementation. Most of the companies which have implemented some of certificate agree that current tax policies already stimulate their implementation (see Figure 3).

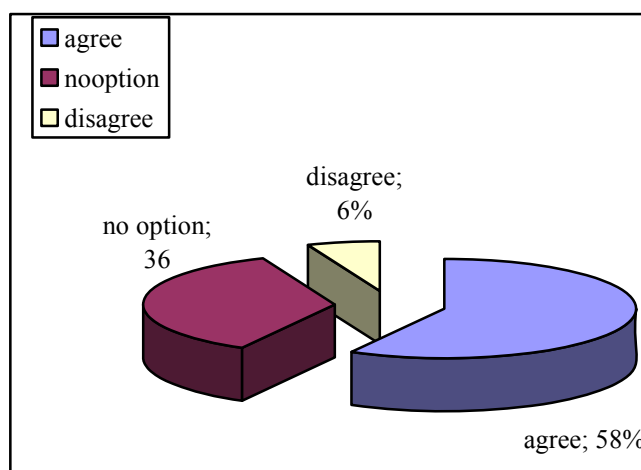


Figure 3. Opinion about stimulating tax policies Concerning ISO implementation

Similar to them, companies without certificate state that the stimulative tax policies are important factor when deciding about implementation of quality certificate. At the same time, both, companies with and without certificate agrees that the number of certified companies would be higher if the government would stimulate their implementation (see Figure 5).

¹ The Profit Tax Act (Official Gazete of the Republic of Croatia "Narodne novine" No. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12)

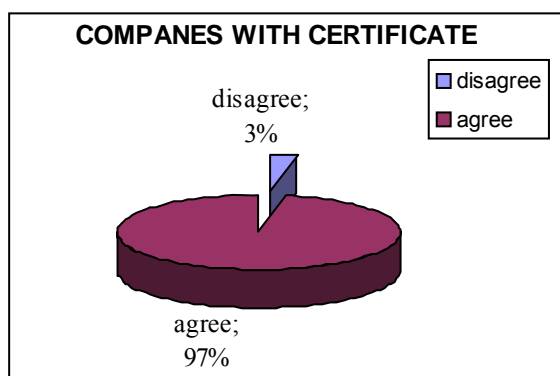


Figure 4. The number of certified companies would be higher if the government would stimulate certificate implementation

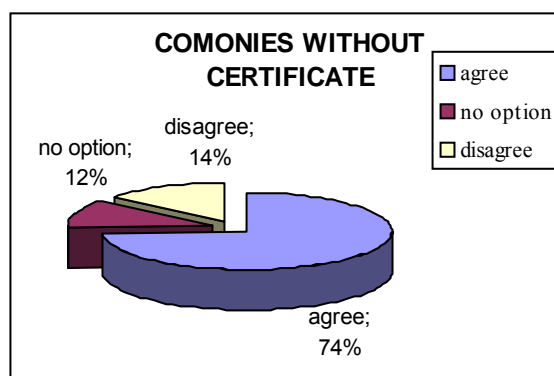


Figure 5. The number of certified companies and tax relieves trend in Profit tax act

According to official records of Croatian Ministry of Finance, Tax Administration office due to tax relieves connected with Profit tax act; we can note certain decrease trend. For the comparison, absolute amount of tax relieves used in year 2005 was near 195 million euro. After only six years, the amount was less for more than doubled.

Certificate/Year	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.
Number of certificate	1.522	2.047	2.750	3.163	3.695	4.228
2005.=1	1	1,35	1,81	2.08	2,42	2,77
Tax relief 2005=1	1	0,96	0,80	0,78	0,54	0,52

Source: Croatian Ministry of finance, Tax administration, official record

That declining trend can be partially resulting of changes in legislative, but also can be connected with the conclusion of survey which confirmed that the great numbers of companies aren't familiar whit the possibilities of using tax relives in Profit tax Act.

4. CONCLUSION

Current Profit Tax Act doesn't embrace direct tax relief, exemptions and tax incentives for certificate implementation. However, companies in Croatia valuate government tax policies as an important factor which could indirectly stimulate certificate implementation by reducing implementation costs. However, many companies still don't recognize their own position for using tax relives. Achieving business excellence throughout own business quality is the most important task for Croatian companies especially when Croatia is becoming a new EU member next summer.

Bibliography:

1. CURRY A., KADASAH N.: **Focusing on key elements of TQM- evaluation for sustainability**, The TQM Magazine, Vol. 14, No. 4, 2002. p. 207-216
2. DAHLGAARD J.J., DAHLGAARD-PARK S.M.: **Lean production, six sigma quality, TQM and company culture**, The TQM Magazine, Vol. 18, No. 3, 2006. p. 263-281
3. ESCANCIANO C., FERNÁNDEZ E., VÁZQUEZ C.: **ISO 9000 certification and quality management in Spain: results of a national survey**, The TQM Magazine, Vol. 13, No. 3, 2001. p. 192-200
4. **The Profit Tax Act** (Official Gazette of the Republic of Croatia, No. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12)
5. SHARMA B., GADENNE D.: **An investigation of the perceived importance and effectiveness of quality management approaches**, The TQM Magazine, Vol. 13,

- No. 6, 2001. p. 433-443
6. SNELL S.A., DEAN J.W.: **Integrated manufacturing and human resource management**, Academy of Management Journal, No. 35, 1994. p. 467-504
 7. SPENCER B.A.: **Models of organization and total quality management**, Academy of Management Review, vol. 19, No. 3, 1994. p. 446-471
 8. VAN DER WIELE A., DALE B.G., WILIAMS R.: **Business improvement through quality management systems**, Management Decision, Vol. 38, No. 1, 2000. p. 19-23

IMPACT OF CHANGES IN VAT SYSTEM ON TOURIST SECTOR GROWTH IN CROATIA

*Ivan Cevizovic MSc.,
Croatian Association of Accountants and Financial Experts, Croatia
Branka Remenaric MSc.,
Zagreb School of Economics and Management, Croatia
Miljenka Cutvaric MSc.,
Croatian Association of Accountants and Financial Experts, Croatia*

The purpose of this research paper is to determine the impact of decreasing VAT rate on tourist sector services on the size and performance of the tourist sector activity. The important question is: is there any correlation between VAT rate and tourist sector growth? Also, we will try to determine did these changes in VAT system have any effect on structure of tourist. Especially this means to investigate changes in share of domestic and foreign tourist in total number of tourists. This will be done by observing the number of domestic and foreign tourist arrivals, before and after the change in VAT system. Finally, the purpose of this paper is to conclude whether or not reduced tax rate on tourist sector is justified or not.

Introduction

Value added tax was imposed in Croatian tax system in the beginning of 1998. At that time there was only one rate (22%) used for all goods and services – it was a flat rate system. Changes in VAT system were made in November 1999 when the rate of 0% is introduced. At the beginning of 2006 new rate (10%) was introduced. This rate applies on tourism and from August 2007 on daily press and other periodical journals.

Tourist sector experienced few changes during this, almost a decade of VAT in Croatia. At the beginning tourist services was taxed by general rate of 22%, after that it was prescribed that tourist services paid directly from foreign countries are free of VAT (taxed with 0%). At that time there was difference in tax burden for domestic tourist and foreign tourist that paid used tourist services in Croatia in respect to this foreign tourist that paid used tourist services directly from abroad. At last, from 2006 rate of 10% is applicable on all tourist services. Result of that is the same tax status of domestic and foreign tourists. Due to that difference in tax burden is eliminated and amount of tax paid is the same for domestic and foreign tourists.

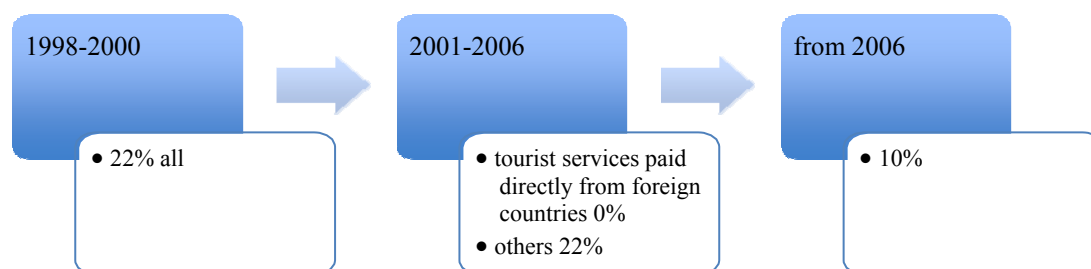


Figure 1. VAT rate on tourist services

Impact of changes in VAT system on tourist sector

In order to see what influence has change in VAT rate on tourist services on the size of tourist service consumption, we need to analyze some basic data about Croatian economy.

The proportion of tourist services in total Croatian GDP is around 4%, and it has not changed during last ten years. In the same time Croatian economy has grown by average rate of 2,4% per year.

From 1998 to 2010 tourist sector accommodation capacity has grown, rooms for 8% and beds 18%. In the same period number of foreign tourists has doubled while the number of domestic tourists has not changed significantly. Foreign tourists participate with 86% in total number of tourists according to data from 2010. In 2009 Croatian economy has entered in recession in 2009 and that has continued in following years. The effects of recession can be seen in tourism also, particular on the number of domestic tourists, which has declined in that period.

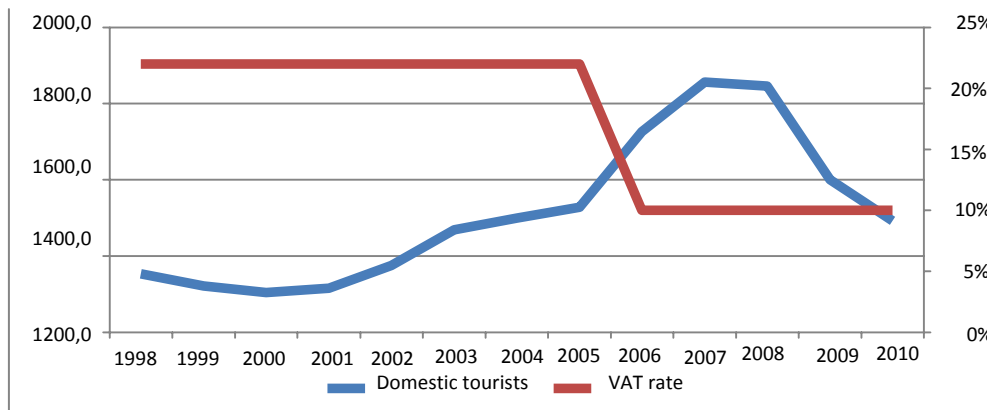


Figure 2. VAT rate and number of domestic tourists

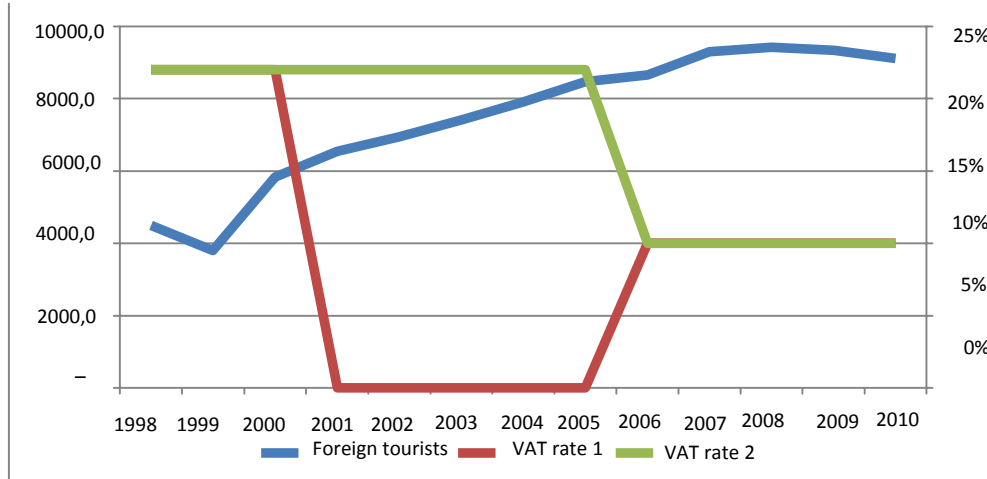


Figure 3. VAT rate and number of foreign tourists

From the above table we can see that number of Croatian tourists rapidly grew after the VAT rate has been decreased from 22% to 10% in 2006. Then in 2009 number of domestic tourist starts to decline due to the fact that in 2009 Croatian economy entered the recession that has continued in upcoming years. Therefore, we have eliminated 2009 and 2010 from the analysis since the date in those two years are mostly result of the above mentioned recession.

We can see that number of foreign tourists has increased after the VAT rate was decreased from 22% to 0%, and we can also see that after VAT rate for foreign tourists has been flattened to 10% the number of foreign tourists has stagnate. Decreased number of foreign tourists in 2009 and after is also be influenced by world economics crisis.

To describe the degree of relationship between number of domestic and foreign tourists and VAT rate we will use correlation. Correlation between number of domestic tourist and VAT rate decrease from 22% to 10% is -0,92 which is a very strong negative relationship. Correlation between number of domestic tourist and VAT rate (22% and 0%) is -0,68, which is a fairly strong negative relationship, and correlation between number of domestic tourist and VAT rate (22%, 10% and 0%) is -0,58.

Conclusion

From the above analysis we can conclude that there is a strong negative correlation between number of tourists and the VAT rate. That correlation is stronger between domestic tourists and VAR rate than foreign tourists and VAT rate. We can therefore conclude that by reducing VAT rate on tourist services Croatian tourist sector will grow more rapidly, and opposite, if the VAT rate on tourist services is increased that will be followed by decreased number of domestic and foreign tourists.

Bibliography:

1. Annual report, Central Bureau of Statistics, www.dzs.hr
2. Value Added Tax Law, Gazette (47/95., 106/96., 164/98., 105/99., 54/00., 73/00., 127/00., 48/04., 82/04., 90/05., 76/07., 87/09., 94/09. and 22/12.)
3. Spajić, F. in Gulin, D., et al.: *Accounting for companies with the use of IAS/IFRS and tax regulations*, HZRFD, Zagreb, 2006
4. Spajić, F.: *Porezni sustav i pravci promjena u Hrvatskoj, Zbornik radova XXXVIII. Simpozija HZRFD*, Pula, 2003.
5. Ječić, Ba: *"Pravednost u oporezivanju"*, Zbornik radova znanstvenog skupa "Promjene u sustavu javnih prihoda", Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb 2003.
6. Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., i Mijatović, N.: *"Hrvatski fiskalni sustav"*, Narodne novine, Zagreb, 2004.
7. Jurković, P.: *"Javne financije"*, Masmedia, Zagreb, 2003.
8. Šimović, J.: *"Hrvatski zakon o porezu na dodanu vrijednost"*, grupa autora, HZRIFD Zagreb, 1996.

Tables

Table 1

Gross domestic product, total and per capita, in the period 1998-2010

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Gross domestic product, market prices (current), mln HRK	160.603	164.054	176.690	190.796	208.223	228.932	247.428	266.652	291.044	318.308	345.015	335.189	334.564
Average annual exchange rate HRK/EUR	7,13916	7,58182	7,63385	7,47101	7,40698	7,56425	7,49568	7,40005	7,32285	7,33602	7,22318	7,33955	7,28623
Population, mid-year estimate, '000	4.501	4.554	4.426	4.440	4.440	4.440	4.439	4.442	4.440	4.436	4.434	4.429	4.418
Gross domestic product, market prices (current), mln EUR	22.496	21.638	23.146	25.538	28.112	30.265	33.009	6.034	39.745	43.390	47.765	45.669	45.917
Gross domestic product per capita, EUR	4.998	4.751	5.229	5.752	6.331	6.816	7.436	8.112	8.951	9.781	10.771	10.311	10.394
Growth rates (%)	2,1	-1,5	3	3,8	5,4	5,4	4,1	4,3	4,9	5,1	2,2	-6	-1,2
Implicit GDP deflators	108,2	103,7	104,5	104	103,5	104,1	103,8	103,3	104	104,1	106,1	103,3	101

Source: Central Bureau of Statistics, www.dzs.hr

Table 2

GDP structure, at current prices, %

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
A, B Agriculture, hunting and forestry and Fishing	4,4	4,7	4,3	4,4	4,1	4,4	4,7	4,8
C, D, E Mining and quarrying, Manufacturing, Electricity, gas and water supply	17,9	18,4	17,8	17,2	16,8	16,8	15,9	16,4
F Construction	5,7	6,2	6,4	6,6	6,6	7,2	6,9	5,8
G Wholesale and retail trade; repair of motor vehicles, motorcycles and personal and household goods	11,7	10,8	11	11,3	11	10,6	9,6	9,5
H Hotels and restaurants	3,6	3,6	3,7	3,6	3,6	3,6	3,8	3,8
I Transport, storage and communication	7,4	7,9	7,7	7,3	6,9	6,6	6,4	6,3
J, K Financial intermediation, Real estate, renting and business activities	17,6	17,8	18,8	19,7	21,4	21,6	23,3	23,5
L, M, N, O, P Public administration and defense; compulsory social security, Education, Health and social work, Other community, social and personal activities, Private households with employed persons	15,3	15,1	15,1	14,7	14,8	15,0	16,1	16,1
Gross value added (basic prices)	83,6	84,5	84,8	84,8	85,2	85,8	86,7	86,2
Taxes on products less subsidies on products	16,4	15,5	15,2	15,2	14,8	14,2	13,3	13,8

Source: Central Bureau of Statistics, www.dzs.hr

Table 3

Accommodation capacity in tourist sector and number of arrivals and nights in the period 1998-2010

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Arrivals '000													
Total	5.852	5.127	7.137	7.860	8.320	8.878	9.412	9.995	10.385	11.162	11.261	10.935	10.604
Domestic tourists	1.353	1.322	1.305	1.316	1.376	1.469	1.500	1.528	1.726	1.856	1.846	1.600	1.493
Foreign tourists	4.499	3.805	5.832	6.544	6.944	7.409	7.912	8.467	8.659	9.306	9.415	9.335	9.111
Nights '000													
Total	31.852	27.126	39.183	43.405	44.692	46.644	47.797	51.421	53.007	56.005	57.103	56.301	56.416
Domestic tourists	5.307	5.241	5.138	5.021	4.981	5.321	5.281	5.434	5.985	6.431	6.478	5.800	5.424
Foreign tourists	26.545	21.885	34.045	38.384	39.711	41.323	42.516	45.987	47.022	49.574	50.625	50.501	50.992
Accommodation capacity													
Room	291.259	271.854	282.921	289.388	282.900	291.904	299.669	312.741	304.022	326.792	332.060	333.237	315.864
Beds	773.149	719.919	759.057	786.027	804.436	840.706	871.178	909.210	925.882	944.076	968.610	969.726	909.951

Source: Central Bureau of Statistics, www.dzs.hr

Redactor literar: Constantin Crăciun
Redactor: Valentina Namolovan
Operatori: Tatiana Boico, Natalia Ivanova
Procesare computerizată: Feofan Belicov

Semnat pentru tipar 05.10.2012
Coli editoriale 38,75. Coli de autor 31,30.
Coli de tipar 31,30. Format 60 × 84 1/16.
Tirajul 50 ex.

Tipografia Departamentului Editorial-Poligrafic al ASEM
tel. 402-986