

REVENUE ACCOUNTING FROM THE EDUCATION SERVICES IN SECONDARY AND NON-TERTIARY TECHNICAL VOCATIONAL EDUCATION INSTITUTIONS

CONTABILITATEA VENITURILOR DIN PRESTAREA SERVICIILOR DE EDUCAȚIE ÎN INSTITUȚIILE DE ÎNVĂȚĂMÂNT PROFESIONAL TEHNIC SECUNDAR ȘI NONTERȚIAR

Elena TABAN,³⁹ dr., conf. univ.

Anna ȘCHIOPU,⁴⁰ contabil șef, profesoară, gr. did. II

Abstract: *The secondary and non-tertiary technical vocational education institutions (TVET), were switched, from January 1st, 2019, to a financial self-management, which generated a series of problems regarding the accounting of different economic operations. In this article we will address some problematic issues regarding the accounting of income for TVET, namely: - The normative aspects that determine the income from tuition fees; - Definition, classification of revenues in TVET according to different criteria; - Revenue recognition and evaluation; - Documentation and accounting of economic operations regarding income.*

As a methodological support of the investigation will serve the universal methods of research of phenomena, processes - the dialectical method of knowledge with its components: analysis, synthesis, induction and deduction, as well as methods inherent in economic disciplines: observation, comparison, selection, grouping and abstraction scientific.

In conclusion, the authors offer solutions to the problematic issues investigated, in particular the determination of income from financing on a cost-per-student basis by state order and tuition fees under contract as well as income classification, recognition, evaluation and accounting of operations on income.

Key words: *income accounting, education services, tuition fees, secondary and non-tertiary technical vocational education institutions.*

JEL CLASSIFICATION: M 41

1. Introducere

Prin implementarea, în perioada 2014-2017, a Programului de Suport Bugetar, finanțat de UE, instituțiile de învățământ profesional tehnic secundar și nonterțiar (în continuare ÎÎPT) au trecut, de la 1 ianuarie 2019, la autogestiune financiar-economică.

În acest context, au fost modificate o serie de acte normative cu scopul de a facilita implementarea acestui sistem, pentru ca ÎÎPT să poată reacționa flexibil la necesitățile pieții muncii, să aibă o colaborare cu agenții economici, oferindu-le studenților niște specialități atractive pentru ei și necesare pe piața muncii și în dezvoltarea economiei naționale.

Modificările menționate, trecerea ÎÎPT de la contabilitatea bugetară la contabilitatea conform SNC, posibilitatea de a genera venituri din activități economice, au generat o serie de probleme de ordin managerial, inclusiv la contabilizarea diferitor operațiuni economice.

Veniturile reprezintă unul din elementele contabile principale ale oricărei instituții de educație. În corectitudinea determinării acestui indicator sunt cointeresați atât utilizatorii interni (fondatorii – ministerele de ramură, organele de conducere, managerii departamentelor, catedrelor, secțiilor, laboratoarelor, bibliotecilor, etc., organele sindicale, angajații, etc.), cât și cei externi (beneficiarii, furnizorii, instituțiile de evidență statistică și control financiar-fiscal, societatea civilă, mass-media, etc.) ai informațiilor financiare. Contabilitatea veniturilor furnizează informații ce se folosesc la determinarea performanței activităților desfășurate, la

³⁹ E-mail: etaban@mail.ru, Universitatea de Stat din Tiraspol (m. Chișinău, str. Iablocichin,5),

⁴⁰ E-mail: shiopuanna@mail.ru, IP „Colegiul de Industrie Ușoară din Bălți”,

efectuarea analizei economico-financiare, la fundamentarea deciziilor manageriale importante referitoare la diversificarea activităților și produselor educaționale, la elaborarea strategiilor de dezvoltare a instituției prin promovarea noilor tehnologii, sisteme, metodologii și produse educaționale competitive pe piața forței de muncă.

2. Metode de cercetare.

Obiectivul de bază al lucrării este de a identifica problemele ce apar în contabilitatea veniturilor ÎIPT prin prisma actelor normative, argumentelor teoretice și exemplurilor practice și de a oferi unele soluții aspectelor problematice cercetate.

Ca suport metodologic al investigației sunt aplicate metodele universale de cercetare a materiei, fenomenelor, proceselor - metoda dialectică a cunoașterii cu componentele sale: analiză, sinteză, inducție și deducție, precum și metode inerente disciplinelor economice: observare, comparație, selecție, grupare și abstractizare științifică.

Studiul este bazat pe analiza investigațiilor, opiniilor altor cercetători, savanți și specialiști, generalizarea informațiilor din actele normative naționale și internaționale ce se referă la contabilitatea veniturilor, astfel contribuind, prin soluții proprii, la perfecționarea aplicării acestora în practica instituțiilor de învățământ profesional tehnic secundar și nonterțiar.

3. Rezultate și discuții.

Informațiile privind veniturile ÎIPT sunt furnizate de către serviciul financiar-contabil, care se înregistrează la toate etapele ciclului contabil, începând cu aprobarea bugetelor anuale, întocmirea contractelor cu beneficiarii (prin comanda de Stat și prin contract direct), înregistrarea documentelor primare de prestare a serviciilor educaționale și cele de trezorerie, întocmirea documentelor centralizatoare și finalizând cu rapoartele statistice și situațiile financiare.

Modul general de contabilizare a veniturilor este reglementat de următoarele acte normative:

- în Republica Moldova - Legea contabilității și raportării financiare [4], SNC „Venituri” [6], SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [6], Planul general de conturi contabile [5],
- în practica internațională - Standardul Internațional de Raportare Financiară IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienți” [7].

Unele aspecte ale contabilității veniturilor conform prevederilor reglementărilor contabile sus menționate sunt abordate în lucrările savanților, cercetătorilor și specialiștilor Farcane N., Bliidișel R. G., Bunget O. C., Dumitrescu A., 2019, Nedeița A., 2007, 2015, Grigoroii L., 2017 și alții. Totodată, particularitățile contabilității veniturilor în instituțiile de educație, inclusiv ÎIPT, nu sunt în mod special reglementate sub aspect normativ și investigate suficient în literatura de specialitate. Astfel în entitățile menționate apar multiple probleme aferente contabilității veniturilor, principalele dintre care se referă la:

- cadrul normativ, definirea, identificarea criteriilor și clasificarea veniturilor în ÎIPT;
- recunoașterea veniturilor și evaluarea acestora;
- documentarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economice cu privire la venituri.

3.1 Cadrul normativ aferent identificării elementelor ce se pot include în componența veniturilor.

În conformitate cu pct. 5 din SNC „Venituri”, veniturile sunt definite „creșteri ale beneficiilor economice înregistrate în cursul perioadei de gestiune, sub forma intrărilor de active sau majorării valorii acestora, sau a diminuării datoriilor care au drept rezultat creșteri ale capitalului propriu, cu excepția creșterilor legate de contribuțiile proprietarilor, iar venituri din prestarea serviciilor sunt

venituri din executarea de către entitate a unor lucrări pe parcursul unei anumite perioade de timp (de exemplu, venituri din serviciile de transport, reparație, intermediere, consultanță, instruire, agrement-sport, instalare a utilajului, telefonie, internet, turism)”. [6].

Această definiție are un caracter general și nu reflectă în mod explicit nomenclatorul elementelor de venituri, inclusiv la ÎIPT. Conform art. 59 (1) din Codul Educației „sistemul de învățământ profesional tehnic include ansamblul instituțiilor de învățământ care oferă programe de formare profesională a muncitorilor calificați, a maiștrilor, tehnicienilor și altor categorii de specialiști în conformitate cu Cadrul Național al Calificărilor, cu Nomenclatorul domeniilor de formare profesională și al meseriilor/profesiilor, cu Nomenclatorul domeniilor de formare profesională, al specialităților și calificărilor, aprobate de Guvern, precum și cu nivelurile 3, 4 și 5 ISCED, recalificare a muncitorilor și specialiștilor în diverse domenii de formare profesională, consolidare a competențelor profesionale ale muncitorilor calificați, în conformitate cu cerințele economiei și ale pieței muncii”. [1].

Conform pct. 11 din SNC „Venituri” veniturile se clasifică după surse de obținere a acestora în:

- venituri din vânzarea produselor și mărfurilor;
- venituri din prestarea serviciilor;
- venituri din utilizarea de către terți a activelor entității care generează dobânzi, redevențe și dividende. [6]

Astfel, având la bază o serie de acte normative ce sunt în corelație cu Codul Educației veniturile la entitățile menționate, constituie unul din principalele elemente contabile, provin din prestarea serviciilor de instruire și adiacente acestora și se formează din mai multe surse și anume:

Tabela nr. 1. Sursele de venituri ale ÎIPT și corelarea acestora cu actele normative în vigoare

Nr.	Denumirea elementelor de venituri	Actul normativ
1	venituri din prestarea serviciilor educaționale de pregătire a cadrelor de specialitate în învățământul profesional tehnic secundar nivelul 3-5 ISCED prin contract cu fondatorul	Regulamentul privind finanțarea în bază de cost per elev a instituțiilor publice de învățământ profesional tehnic, aprobat prin Hotărârea Guvernului (în continuare HG) nr. 1077/2016
2	venituri din prestarea serviciilor educaționale de pregătire a cadrelor de specialitate achitate de studenți, întreprinderi, părinți pentru taxa de studii	Decizia consiliului de administrație în corespundere cu HG 410/2020 cu privire la planurile (comanda de stat) de pregătire a cadrelor de specialitate pe meserii, specialități în instituțiile de învățământ profesional tehnic, HG nr. 1077/ 2016 cu privire la finanțarea în bază de cost per elev a instituțiilor publice de învățământ profesional tehnic și HG nr. 872 /2015 privind lucrările și serviciile contra plată, mărirea tarifelor la servicii, modul de formare și utilizare a veniturilor colectate de către autoritățile/ instituțiile subordonate Ministerului Educației și a altor circulare
3	venituri din finanțarea complementară și finanțare prin concurs pe bază de proiecte	Ordinul MECC nr 807/2020 cu privire la Regulamentul de finanțare complementară și Regulamentul de finanțare prin concurs pe bază de proiecte și HG nr. 1077/2016 pct. 1 și pct. 2
4	venituri din resursele financiare pentru întreținerea căminelor studentești	HG nr. 99/2007 cu privire la taxele de cazare în căminele instituțiilor de stat de învățământ profesional tehnic secundar, profesional tehnic postsecundar, superior și din domeniul științei și inovării

5	venituri din resursele financiare pentru acordarea burselor	HG nr. 1009/2006 cu privire la cuantumurile burselor, altor forme de ajutoare sociale pentru studenții din instituțiile de învățământ superior, elevii din instituțiile de învățământ profesional tehnic postsecundar și postsecundar nonterțiar, profesional tehnic secundar și persoanele care studiază în învățământul postuniversitar
6	venituri din resursele financiare alocate pentru alimentația studenților	HG nr. 266/ 2006 cu privire la alimentația gratuită a elevilor din sistemul de învățământ profesional tehnic secundar
7	venituri din resursele financiare provenite din taxa de cazare	Decizia consiliului de administrație în corespundere cu HG nr. 99/2007 cu privire la taxele de cazare în căminele instituțiilor de stat de învățământ profesional tehnic secundar, profesional tehnic postsecundar, superior și din domeniul științei și inovării și HG nr. 872 /2015 privind lucrările și serviciile contra plată, mărimea tarifelor la servicii, modul de formare și utilizare a veniturilor colectate de către autoritățile/instituțiile subordonate Ministerului Educației
8	venituri din transmiterea în locațiune a spațiilor temporar libere	Legea bugetului pentru fiecare an și HG nr. 1434/2016 cu privire la Metodologia de calcul al tarifelor maxime pentru dreptul de acces pe proprietățile publice și/sau de utilizare partajată a infrastructurii fizice
10	venituri din prestarea serviciilor de antreprenariat	Codul Educației a RM art. 145, (5, 10), HG nr. 1077/2016 pct. 12 și pct.13.
9	venituri din donații, sponsorizări, ajutoare umanitare, subvenții, etc.	Codul Educației a RM art. 145, (6, 7).
10	alte surse	Alte acte normative în vigoare

Sursa: Elaborat de autori în baza actelor normative menționate.

Pentru necesitățile interne și ale raportărilor solicitate de către finanțatori, precum și alți utilizatori de informații, propunem ÎPT în politicile contabile să stabilească un nomenclator al veniturilor după cum urmează:

1. Venituri din prestarea serviciilor educaționale de pregătire a cadrelor, conform programelor (comenzii de Stat) cu subdivizare în:
 - finanțare-standard;
 - finanțare compensatoare;
 - finanțare complementară (pentru modernizarea bazei materiale și didactice, pentru subvenționarea alimentației, pentru transport școlar și cazare, etc.);
 - finanțare prin concurs pe bază de proiecte.
2. Venituri pe bază de contract, cu subdivizare în:
 - taxe de studii (provenite din taxele achitate de persoane fizice și juridice interesate, inclusiv din străinătate, pentru studii, perfecționare și recalificare profesională;
 - taxe de cazare în cămine;
 - taxe pentru vânzarea unor produse și articole din practică antreprenorială;
 - alte venituri din taxe.

3. Alte venituri, cu subdivizare la necesitate în:

- venituri din transmitere în locațiune a spațiilor temporar libere;
- alte venituri.

În contabilitatea analitică a veniturilor este binevenit de format centre de venituri și costuri distinct pe fiecare sursă de finanțare și activități, care se vor clasa în dependență de clasificatorul analitic stabilit preventiv în politicile contabile.

În componența veniturilor ÎIPT nu vor include:

- taxele pe valoarea adăugată (TVA), accizele, alte impozite și taxe recuperabile;
- sumele colectate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de intermediere încheiate conform legislației în vigoare;
- avansurile primite pentru serviciile ce urmează să fie prestate în anul viitor;
- încasările din împrumuturile acordate.

3.2. *Recunoașterea veniturilor și evaluarea acestora.*

Recunoașterea și evaluarea constituie problemele fundamentale ale contabilității veniturilor oricăror entități, inclusiv a ÎIPT. Conform art. 3(1) din Legea Contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 recunoașterea este „înregistrarea în contabilitate și prezentarea în situațiile financiare a unui element contabil care corespunde definiției și care îndeplinește criteriile de recunoaștere stabilite în standardele de contabilitate”. [4]

Astfel, veniturile se recunosc la respectarea anumitor criterii, care pot fi convențional divizate în 2 grupe:

- a. criterii generale;
- b. criterii specifice.

Prima grupă cuprinde criteriile ce urmează a fi aplicate la recunoașterea tuturor categoriilor de venituri. Potrivit SNC „Venituri” [6] la ele se referă:

- existența unei certitudini întemeiate că beneficiile economice aferente tranzacției vor fi generate către entitate;
- posibilitatea evaluării credibile a mărimii veniturilor.

Criteriile specifice se aplică la recunoașterea anumitor elemente de venituri, provenite din vânzarea de bunuri, prestarea de servicii și executarea de lucrări, din transmiterea activelor terților, etc.

ÎIPT obțin venituri preponderent din prestarea serviciilor. Potrivit SNC „Venituri” [6] recunoașterea veniturilor din prestarea serviciilor are loc în cazul îndeplinirii simultane a condițiilor:

- 1) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- 2) este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacției să fie obținute de către entitate;
- 3) stadiul de execuție a tranzacției la data raportării poate fi evaluat în mod credibil; și
- 4) costurile apărute pe parcursul tranzacției și costurile de finalizare a tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

Recunoașterea veniturilor are strânsă legătură cu evaluarea lor. Evaluarea este procesul de determinare a sumelor veniturilor perioadei de gestiune curente și urmează a fi reflectate în contabilitate și în rapoartele financiare.

Evaluarea veniturilor din prestarea serviciilor se efectuează, de regulă, în mărimea valorii acestora, stabilită de părțile contractante și confirmată documentar, totodată poate fi credibilă doar în cazul în care entitatea a convenit cu celelalte părți participante la tranzacție următoarele condiții:

- 1) drepturile fiecărei părți care au putere juridică și se referă la prestarea și primirea serviciilor;
- 2) compensația presupusă;
- 3) metodele și condițiile de plată. [6, pct. 20]

După cum observăm, la recunoașterea și evaluarea veniturilor ÎIPT contractul de studii și în deosebi condițiile, cerințele de performanță a prestației educaționale are o mare importanță, acesta fiind un document obligatoriu pentru managementul financiar-contabil. Astfel, este necesar de identificat, dacă ambele părți au semnat contractul și care sunt drepturile și obligațiile ambelor părți. Managementul calității serviciilor educaționale și cerințele contractuale din partea beneficiarilor devin o parte importantă la determinarea valorii serviciilor prestate și a taxelor de studii. Totodată, metodele și condițiile de plată stipulate în contract devin la fel o cerință necesară de aplicat. De exemplu, posibilitatea beneficiarului de bază (fondatorul) sau a elevului/studentului de a achita toată suma în avans, în 2 rate sau lunar. Doar după ce se vor determina toate condițiile menționate, contabilitatea poate înregistra în contabilitate operațiunile de recunoaștere a veniturilor.

Recunoașterea veniturilor din prestarea serviciilor se efectuează conform uneia din următoarele metode: metoda prestării integrale; metoda procentului de finalizare. Metoda prestării integrale se recomandă în cazurile în care termenul de prestare a serviciilor nu depășește o perioadă de gestiune. La utilizarea acestei metode veniturile din prestarea serviciilor se recunosc și se contabilizează după încheierea tranzacției. Pentru ÎIPT acesta metodă poate fi aplicată, de exemplu, pentru cursurile de formare profesională de scurtă durată, dar care se vor încheia până la finele anului financiar.

Metoda procentului de finalizare este aplicabilă în cazurile în care serviciile, potrivit unuia și aceluiași contract, sunt prestate pe parcursul mai multor perioade de gestiune. Prin această metodă, veniturile se recunosc pe stadii distincte ale tranzacției, în funcție de procentul de finalizare a acesteia, adică în perioadele de gestiune în care are loc prestarea efectivă a serviciilor. Recunoașterea veniturilor în baza metodei procentului de finalizare se admite la respectarea simultană a următoarelor condiții:

- 1) momentul încheierii tranzacției sau a unui stadiu distinct al acesteia poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine la data raportării;
- 2) cheltuielile suportate în procesul tranzacției și cele necesare pentru finalizarea acesteia pot fi determinate în mod credibil.

În cazul aplicării metodei procentului de finalizare suma veniturilor poate fi determinată în baza unuia din următoarele procedee: volumului efectiv al serviciilor prestate; ponderii volumului efectiv al serviciilor prestate în volumul total al serviciilor prevăzute de contract; ponderii cheltuielilor suportate la o dată prestabilă în totalul cheltuielilor prevăzute de contract. Dacă serviciile sunt prestate printr-un număr nedeterminat de operațiuni în cursul unei perioade de timp prestabilite, care nu pot fi repartizate pe stadii, veniturile se recunosc conform metodei liniare sau în altă bază stabilită în politicile contabile ale entității. [6, pct.24, 25]

3.3 Documentarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economice cu privire la venituri.

După recunoaștere și evaluare operațiunile aferente veniturilor din prestarea a serviciilor de instruire se vor înregistra în conturile contabile în baza următoarelor documente: contractul, ordinul și listele de înmatriculare și /sau promovare în noul an de studii, procesul verbal de primire predare a serviciilor, factura fiscală, etc.

Tabelul 2. Corespondența conturilor cu referire la veniturile din prestarea serviciilor de instruire, conform contactului cu fondatorul

Nr.	Operațiile economice	Documentul	Corespondența conturilor	
			Dt	Ct
1	Înregistrarea veniturilor în baza facturii fiscale referitoare la contractul cu fondatorul	Contractul, factura fiscală, procesul-verbal de primire-predare	221	6113
2	Încasarea numerarului în contul trezorerial unic	Extras de cont, ordin de încasare	242	221
3	În cazul încasării Numerarului în avans	Extras de cont, ordin de încasare	242	523
4	La înregistrarea facturii închidem avansul primit cu creanța	Nota contabilă	523	221

Recomandăm deschiderea centrelor de evidență analitică a veniturilor în contul 6113 „Venituri din servicii prestate” pe fiecare sursă de finanțare separat după clasificatorul propus mai sus.

Recunoașterea și evaluarea veniturilor trebuie să asigure respectarea principului contabilității de angajamente, potrivit căruia veniturile se recunosc în perioada în care au fost realizate, indiferent de momentul încasării numerarului sau compensării sub altă formă. În practică, unele ÎPT nu întotdeauna respectă acest principiu și înregistrează veniturile din taxele de studii în baza contabilității de casă, în momentul încasării numerarului din taxe de studii în contul curent sau în casierie, iar evidența creanțelor beneficiarilor se ține în unele tabele Excel cu înregistrări simple.

Aceste înregistrări contravin prevederilor actelor normative contabile și considerăm că ÎPT trebuie să aplice principiul nominalizat la recunoașterea și evaluarea tuturor categoriilor de venituri și tranzacțiile aferente acestora.

Pentru instituțiile de învățământ anul de studii (1 septembrie – 30 iunie) nu coincide cu anul calendaristic, fapt ce complică lucrările contabile de determinare a veniturilor, precum și a rezultatului financiar din activitatea unui ciclu de servicii prestate (an de studii). În acest context, apare necesitatea delimitării veniturilor pe perioade de gestiune. Veniturile din plata taxelor de studii și alte venituri care se referă la perioadele viitoare, se propune de a se contabiliza în componența veniturilor anticipate. În perioada de gestiune curentă veniturile anticipate se vor înregistra ca creanțe ale beneficiarilor și că datorii, apoi vor fi trecute la venituri curente în decursul anului de studii cu întocmirea formulelor contabile:

- a) Calcularea veniturilor anticipate în luna septembrie în baza contractelor de studii, a ordinelor de înmatriculare sau a ordinelor de promovare în următorul an de studii:

Dt 221 „Creanțe comerciale”

Ct 535 „Venituri anticipate curente”- la sumă totală contractată pe anul de studii curent;

- b) Achitarea taxei pentru studii în casieria instituției, în contul curent sau valutar:

Dt 241 „Casa”, 242 “Conturi curente în monedă națională”, 243 “Conturi curente în valută străină”

Ct 221 „Creanțe comerciale” (în evidența analitică se vor înregistra separat pentru fiecare beneficiar).

Concomitent trebuie decontate și cota veniturilor anticipate aferente lunii corespunzătoare cu întocmirea formulei contabile:

Dt 535 „Venituri anticipate curente”

Ct 611 „Venituri din vânzări”.

4. Concluzii.

În literatura de specialitate din Republica Moldova nu sunt suficient abordate problemele de clasificare, recunoaștere și evaluare a veniturilor entităților din sistemul de învățământ la fel și de contabilizare a acestora în conformitate cu actele normative în vigoare.

ÎIPT pot clasifica veniturile în conformitate cu necesitățile sale informaționale necesare pentru procesul decizional. Pentru necesitățile interne și ale raportărilor solicitate de către finanțatori precum și alți utilizatori de informații, propunem ÎIPT în politicile contabile să stabilească un nomenclator al veniturilor după categoriile de servicii educaționale, menționate în actele normative: servicii de pregătire a cadrelor, conform programelor; venituri pe bază de contract, cu subdivizare în: taxe de studii; taxe de cazare în cămine, taxe pentru vânzarea unor produse și articole din practică antreprenorială, alte venituri din taxe, precum și alte venituri, cu subdivizare, la necesitate, după conținutul economic al acestora. În acest caz, propunem în contabilitatea analitică a veniturilor formarea centrelor de venituri distinct pe fiecare activitate, care se vor clasa în dependență de clasificatorul analitic stabilit preventiv.

Veniturile ÎIPT trebuie recunoscute pe măsura prestării serviciilor prin aplicarea metodei procentului de finalizare conform repartizării liniare sau în altă bază stabilită în politicile contabile ale entității. Metoda prestării integrale pentru ÎIPT poate fi aplicată, de exemplu, pentru cursurile de formare profesională de scurtă durată, dar care se vor încheia până la finele anului financiar.

La recunoașterea și evaluarea veniturilor ÎIPT, contractul de studii și îndeosebi condițiile, cerințele de performanță a prestației educaționale au o mare importanță, acesta fiind un document obligatoriu pentru managementul financiar-contabil. Astfel, este necesar de identificat dacă ambele părți au semnat contractul și dacă sunt indicate drepturile și obligațiile ambelor părți. Managementul calității serviciilor educaționale și cerințele contractuale din partea beneficiarilor devin o parte importantă la determinarea valorii serviciilor prestate și a taxelor de studii. Totodată, metodele și condițiile de plată stipulate în contract sunt la fel o cerință necesară de aplicat. De exemplu, posibilitatea beneficiarului de bază sau a elevului/studentului de a achita toată suma în avans, în 2 rate sau lunar. Doar după ce se vor determina toate condițiile menționate, contabilitatea poate înregistra în contabilitate operațiunile de recunoaștere a veniturilor.

Una din problemele existente la documentarea veniturilor în baza contractului cu fondatorul este faptul că factura fiscală se scrie lunar la începutul lunii în baza sumei indicate în contract. Recomandăm recunoașterea și documentarea veniturilor menționate la finele lunii/perioadei de gestiune sau la finele ciclului de prestare a serviciului de educație.

Pentru instituțiile de învățământ anul de studii (1 septembrie – 30 iunie) nu coincide cu anul calendaristic, fapt ce complică lucrările contabile de determinare a veniturilor, precum și a rezultatului financiar din activitatea unui ciclu de servicii prestate (an de studii). În acest context, apare necesitatea delimitării veniturilor pe perioade de gestiune. Veniturile din plata taxelor de studii și alte venituri care se referă la perioadele viitoare, se propune de a se contabiliza în componența veniturilor anticipate.

Recomandările propuse, aplicate în practică, vor duce la perfecționarea contabilității veniturilor instituțiilor de învățământ profesional tehnic secundar și nonterțiar și vor facilita managementul decizional educațional prin furnizarea informațiilor la determinarea indicatorilor de performanță.

Bibliografie:

1. *Codul Educației al Republicii Moldova* nr. 152 din 17.07.2017, disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=123537&lang=ro (accesat la data de 04 septembrie 2021).
2. Farcane, N., Blișișel, R. G., Bunget, O.C., Dumitrescu, A. (2019), *Perceptions Regarding the Impact of IFRS 15 – Illustrative Examples Step by Step*, Audit Financiar, vol. XVII, no. 2(154)/2019, pp. 283-297, DOI: 10.20869/AUDIT/2019/154/011.
3. Grigoroii, L. (2017), Venituri din contractele cu clienții: aspecte-cheie din perspectiva IFRS 15, Revista „ECONOMICA”, nr. 4(102), pp. 61-71.

4. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, în vigoare din 01.01.2019, disponibil pe: <https://www.legis.md> (accesat la data de 02 septembrie 2021).
5. Planul general de conturi contabile aprobat prin OMF nr.119 din 06.08.2013, modificat prin OMF nr.100 din 28.06.2019, în vigoare din 01.01.2020.
6. Standardele Naționale de Contabilitate aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118 din 06.08.2013, modificate conform OMF nr. 48 din 12.03.19, MO101-107/22.03.19 în vigoare 01.01.20, SNC „Venituri”, SNC „Prezentarea Situațiilor Financiare”, https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125822&lang=ro#,
7. Standardul Internațional de Raportare Financiară IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții”, <http://www.mf.gov.md>.
8. Nderița, A., (2007), Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor întreprinderii: teorie și practică (monografie). - Chișinău: ASEM, 300 p., ISBN 978-9975-75-220-6.
9. Nderița, A., Popovoci, A., (2015), Tratatamentul contabil al veniturilor și cheltuielilor organizațiilor necomerciale, Revista „ECONOMICA”, nr. 4(94), pp. 61-71.
10. Taban, E., (2016), Contabilitatea veniturilor și rolul informației acesteia în managementul entităților turistice. Materialele conferinței științifice naționale cu participare internațională „Mediul și dezvoltarea durabilă”: *Ed. a 3-a, consacrată aniversării a 80 ani de la nașterea prof. Univ., dr. habilitat Alexandru Lungu*, (06 - 08 octombrie 2016), Chișinău: US Tiraspol, 358 p.