

**ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI**

**CONFERINȚA ȘTIINȚIFICĂ INTERNAȚIONALĂ  
„CONTABILITATEA, AUDITUL ȘI ANALIZA  
ECONOMICĂ ÎNTRE CONFORMITATE,  
SCHIMBARE ȘI PERFORMANȚĂ”**

**(02 aprilie 2015)**

**Chișinău, 2015**

CZU 657(082)=135.1=111=161.1

C 69

#### Comitetul științific al Conferinței:

Lilia GRIGOROI, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei – președinte  
Liliana LAZARI, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Viorel ȚURCANU, dr. hab., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Vasile BUCUR, dr. hab., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Alexandru NEDERIȚA, dr. hab., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Nicolae BALTEȘ, dr., prof. univ., Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu, România  
Elena HLACIUC, dr., prof. univ., Universitatea „Ștefan cel Mare” din Suceava, România  
Ovidiu BUNGHET, dr., prof. univ., Universitatea de Vest din Timișoara, România  
Дмитрий ПАНКОВ, д. э. н., профессор, Беларуский государственный экономический университет  
Светлана ВЕГЕРА, д. э. н., доцент, УО «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь  
Людмила МАСЬКО, к. э. н., УО «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь  
Светлана БЫЧКОВА, д. э. н., профессор, ФГБОУ ВО СПбГАУ  
Павел ПОНОМАРЕНКО, к. э. н., доцент, Беларуский торгово-экономический университет потребительской кооперации  
Rodica CUȘMĂUNSA, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Galina BĂDICU, dr., lect. sup., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Natalia ȚIRIULNICOVA, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Neli MUNTEAN, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Anatolie IACHIMOVSCI, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Dumitru GRUMEZA, dr., lect. sup., Academia de Studii Economice a Moldovei

#### Comitetul de organizare:

Academia de Studii Economice a Moldovei (ASEM)  
Asociația Contabililor și Auditorilor profesioniști din Republica Moldova (ACAP)  
The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)  
Mihail NANI, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Georgeta MELNIC, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Stela CARAMAN, lect. sup., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Olga BORDEIANU, lect. sup., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Comeliu BUGAN, lect. sup., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Maia BAJAN, lect. sup., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Diana CALUGĂREANU, lect. sup., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Ala COJOCARI, lect. sup., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Svetlana MIHAILA, dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei  
Ludmila ȚURCAN, lect. sup., Academia de Studii Economice a Moldovei

#### DESCRIEREA CIP A CAMEREI NAȚIONALE A CĂRȚII

**“Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță”, conferință științifică internațională (2015 ; Chișinău).** Conferința științifică internațională “Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță”, (02 apr. 2015) / com. șt.: Lilia Grigoroï (președinte) [et al.] ; com. org.: Mihail Nani [et al.]. – Chișinău : ASEM, 2015. – 297 p.

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

1 disc optic electronic (CD-ROM) : sd, col.; în container, 13 x 13 cm.

Cerințe de sistem: Windows 98/2000/XP, 64 Mb hard, Acrobat Reader.

Titlu preluat de pe eticheta discului.

ISBN 978-9975-75-750-8.

657(082)=135.1=111=161.1

C 69

**“Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță”, conferință științifică internațională (2015 ; Chișinău).** Conferința științifică internațională “Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță”, (02 apr. 2015) / com. șt.: Lilia Grigoroï (președinte) [et al.] ; com. org.: Mihail Nani [et al.]. – Chișinău : ASEM, 2015. – 297 p.

Antetit: Acad. de Studii Econ. a Moldovei. – Texte : lb. rom., engl., rusă. – Bibliogr. la sfârșitul art. – 10 ex.

ISBN 978-9975-75-755-3.

657(082)=135.1=111=161.1

C 69

ISBN 978-9975-75-750-8

© Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM

## CUPRINS:

### Secțiunea I. PERFORMANȚA CONTABILITĂȚII ÎN CONTEXTUL IMPLEMENTĂRII ACORDULUI DE ASOCIERE REPUBLICA MOLDOVA – UNIUNEA EUROPEANĂ

<b>Dezbateri privind progresul contabilității în contextul integrării europene</b>	8
<i>Lilia GRIGOROI, dr., conf. univ., decanul Facultății „Contabilitate”, ASEM, președinte ACAP</i>	
<b>Relevanța informațiilor contabile în procesul decizional</b>	12
<i>Liliana LAZARI dr., conf. univ., șef Catedră „Contabilitate și Analiză Economică”, ASEM Ludmila ȚURCAN, lect. sup., Catedra „Contabilitate și Analiză Economică”, ASEM</i>	
<b>Aspecte ale contabilității mijloacelor cu destinație specială în organizațiile necomerciale</b>	18
<i>Lidia CAUȘ, dr. conf. univ., șef Catedră „Contabilitate și audit”, ASEM</i>	
<b>Restituirea subvențiilor pentru active: efectele și contabilizarea acestora</b>	22
<i>Vasile BUCUR, dr. hab., prof. univ., ASEM Marin GRIGORI, contabil</i>	
<b>SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”: călăuză practică sau subiect de discuții</b>	30
<i>Alexandru FRECĂUȚEANU, dr. hab., prof. univ., UASM</i>	
<b>Aspecte metodologice-aplicative ale contabilității rezultatului din tranziția la noile SNC</b>	32
<i>Alexandru NEDERIȚA, dr. hab., prof. univ., ASEM</i>	
<b>Contabilitatea și evaluarea mărfurilor</b>	34
<i>Tudor TUHARI, dr. hab., prof. univ., UCCM</i>	
<b>Последствия внедрения МСФО в России: предварительные итоги</b>	39
<i>Тамара ВОРОНЧЕНКО, д.э.н., профессор, АНО ВПО «Российская Академия предпринимательства»</i>	
<b>Налоговая политика в АПК: состояние и перспективы</b>	42
<i>С. БЫЧКОВА, д.э.н., профессор, ФГБОУ ВО СПбГАУ</i>	
<b>Теория и практика формирования и использования финансовых результатов: их представление в учете и отчетности</b>	47
<i>Пелагея ПАПКОВСКАЯ, д.э.н., профессор, УО «Белорусский государственный экономический университет», Минск, Республика Беларусь</i>	
<b>Реформирование финансовой отчетности в контексте устойчивого развития: проблема отражения природных ресурсов</b>	49
<i>Светлана ВЕГЕРА, д.э.н., доцент, Полоцкий государственный университет, Республика Беларусь</i>	
<b>Contabilitatea ca sistem de informare și de asistare a deciziei</b>	54
<i>Eudochia BAJEREAN, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>European directive on disclosure of non-financial and diversity information as a new dimension of business performance verification</b>	56
<i>Tetiana BOTSIAN, PhD, Associated professor, Ivan Franko State University, Ukraine</i>	
<b>Contabilitatea costurilor aferente preparării bucatelor la cantinele din cadrul entităților agricole</b>	60
<i>Veronica BULGARU, dr., conf. univ., UASM</i>	
<b>Prevederi fiscale conform Directivelor UE</b>	63
<i>Sofia CĂPĂȚÎNĂ, dr., conf. univ., UCCM</i>	
<b>Situațiile financiare consolidate, reglementare pe plan național și internațional</b>	66
<i>Natalia CURAGĂU, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Aspecte ale contabilității operațiunilor privind executarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare în bază de contract în contextul noilor SNC</b>	69
<i>Rodica CUȘMĂUNȘĂ, dr., conf. univ., ASEM Ecaterina CECHINA, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Концепция достоверности: эволюция и становление</b>	73
<i>Irina GOLOCIALOVA, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Gestiunea stocurilor prin prisma criteriilor de performanță</b>	76
<i>Ludmila GRABAROVSKI, dr., conf.univ., ASEM</i>	

<b>Contabilitatea finanțării organizațiilor necomerciale prin prisma desemnării procentuale</b>	80
<i>Ruslan HAREA, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Raportarea managerială – suport de apreciere a activității entităților de producție și a procesului de gestiune</b>	83
<i>Svetlana MIHAILA, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<i>Galina BĂDICU, dr., lect. sup., ASEM</i>	
<b>Particularitățile contabilității obiectelor de mică valoare și scurtă durată în instituțiile publice</b>	86
<i>Mihail NANI, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<i>Rita LUNGU, lect. sup., USC</i>	
<b>Aspecte noi privind contabilitatea construcțiilor și dispozitivelor speciale</b>	89
<i>Angela POPOVICI, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Utilitatea, calitatea și utilizatorii informațiilor financiare</b>	95
<i>Ada ȘTAHOVSCHI, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<i>Vasiliana MIRCEA-DAFINESCU, drd ULIM</i>	
<b>Considerații privind contabilitatea fondurilor organizațiilor necomerciale conform noilor reglementări</b>	99
<i>Elena TABAN, dr., conf. interimar, U.S. Tiraspol (m. Chișinău)</i>	
<b>Методологические основы и объекты учета затрат в животноводстве в соответствии с новыми НСБУ</b>	103
<i>Liudmila TODOROVA, dr., conf. univ., UASM</i>	
<b>Особенности учета затрат в животноводстве в соответствии с новыми НСБУ: статьи затрат и перспективы применения</b>	106
<i>Liudmila TODOROVA, dr., conf. univ., UASM</i>	
<i>Tatiana ȚAPU, lect. sup., UASM</i>	
<b>Bugetarea în cadrul proiectelor internaționale</b>	109
<i>Iuliana ȚUGULSCHI, dr. conf. univ., ASEM</i>	
<b>Despre contabilitatea operațiilor generate de sistemul francizei</b>	113
<i>Natalia ZLATINA, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<i>Mihail MANOLI, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Консолидированная финансовая отчетность в России: прошлое, настоящее и будущее</b>	116
<i>Наталья ГЕНЕРАЛОВА, к.э.н., доцент, Санкт-Петербургский государственный университет</i>	
<b>Особенности учета продажи проездных билетов в кассах автовокзалов при переходе на новые НСБУ и План счетов</b>	120
<i>Михаил ГЕРАСИМОВ, др., конф. унив., МЭА</i>	
<b>Учетно-правовое обеспечение раздела имущества при реорганизации организаций путем выделения</b>	124
<i>Сергей КОРОТАЕВ, д.э.н., доцент, профессор Белорусского государственного экономического университета</i>	
<b>Логистические издержки в системе бухгалтерского учета</b>	127
<i>Елена МАЛЕЙ, к.э.н., доцент, УО «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь</i>	
<b>Оценка доходов коммерческой организации с использованием скоринговых моделей</b>	130
<i>Павел ПОНОМАРЕНКО, к.э.н., доцент, Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации, Республика Беларусь</i>	
<i>Елена ПОНОМАРЕНКО, к.э.н., доцент, Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации, Республика Беларусь</i>	
<b>Сравнение понятий расходы и затраты</b>	134
<i>Дмитрий СТАТКЕВИЧ, к.э.н., доцент, Белорусского государственного экономического университета, Республика Беларусь</i>	
<b>Оценочные значения: бухгалтерский учет и аудит в РБ</b>	136
<i>Наталья ХОДИКОВА, к.э.н., доцент Полоцкого государственного университета, аудитор, Республика Беларусь</i>	
<b>Инвентаризация: проблемы и их решения</b>	140
<i>Елена ШИБЕКО, к.э. н., доцент, БГЭУ, Республика Беларусь</i>	

<b>Общий план бухгалтерских счетов и его совершенствование</b>	143
<i>Василий ЩЕРБАТЮК, д.э.н., конф. унив., Европейский университет Молдовы</i>	
<b>Calculația prețurilor produselor prin aplicarea metodei de calculație a costurilor-țintă</b>	147
<i>Galina BĂDICU, dr., lect. sup., ASEM</i>	
<i>Svetlana MIHAILA, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Aspecte problematice privind sediul permanent al entității</b>	151
<i>Inga COTOROS, dr., lect. sup., ASEM</i>	
<b>Экологический отчет организации: проблемные аспекты формирования показателей в контексте устойчивого развития</b>	154
<i>Людмила МАСЬКО, к.э.н., УО «Полоцкий государственный университет», г. Новополоцк, Республика Беларусь</i>	
<b>Недостатки методологии и методик составления и интерпретации бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций</b>	158
<i>Татьяна НАЛЕЦКАЯ, к. э. н, БГЭУ</i>	
<b>Controlul performanțelor entității prin sistemul de bugete</b>	161
<i>Maia BAJAN, lect. sup.univ., ASEM</i>	
<b>Aspecte contabile privind decontarea creanțelor prin intermediul tehnicilor moderne</b>	164
<i>Olga BORDEIANU, lect. univ.drd., ASEM</i>	
<b>Цăile de optimizare a stocurilor în baza informației privind cheltuielile</b>	168
<i>Corneliu BUGAN, lect. sup., ASEM</i>	
<b>Particularitățile activității entităților de transport auto și influența lor asupra aspectelor organizatorico-metodologice ale contabilității manageriale</b>	170
<i>Stela CARAMAN, lect. univ., ASEM</i>	
<b>Aspecte privind contabilitatea creanțelor aferente operațiilor de leasing și locațiune în condițiile noilor reglementări</b>	174
<i>Galina GUDIMA, lect. univ., ASEM</i>	
<b>Perfecționarea contabilității impozitelor și taxelor locale ale cooperăției de consum</b>	177
<i>Viorica GUȚAN, lect. sup., UCCM</i>	
<b>Optimizarea mecanismului de calculație a costului unitar în avicultura pentru ouă</b>	180
<i>Tatiana ȚAPU, lect. univ.sup., UASM</i>	
<b>Unele aspecte privind colectarea masei lemnoase la entitățile silvice</b>	185
<i>Nadejda ȚURCAN, lect. sup., ASEM</i>	
<b>Unele aspecte ale contabilității capitalului entităților cooperatiste</b>	190
<i>Galina ZAGAIEVSKI, lect. sup., drd., USM</i>	
<b>Доходы и расходы предприятий франчайзеров</b>	193
<i>Н. БОРЕЙКО, ст. преп., м.э.н., УО «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь</i>	
<b>Развитие бухгалтерского учета расходов на реализацию в системе логистического управления</b>	195
<i>Татьяна МУРАЧЕВА, ст. Преп., УО «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь</i>	
<b>Новый подход к распределению затрат комплексного производства в пчеловодстве</b>	198
<i>Екатерина АФАНАСЬЕВА, м.э.н., УО «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь</i>	
<b>Importanța contabilității manageriale pentru sectorul bancar</b>	201
<i>Victoria POSTOLACHE, lect. univ., Universitatea de Stat „Alecru Russo” din Bălți, drd ASEM</i>	
<b>Классификационные рамки для идентификации минеральных ресурсов в составе объектов бухгалтерского учета</b>	205
<i>Ольга МЕТЛА, аспирант, УО «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь</i>	
<b>Imobilizări necorporale la rezidenții Zonelor Economice Libere - aspecte de evaluare</b>	208
<i>Angela MIHALACHI, drd., auditor</i>	
<b>Особенности системы внутреннего контроля в строительных предприятиях</b>	211
<i>Руслан ДУМБРАВЭ, „SAPIENS” SRL</i>	

## Secțiunea a II-a. CONCEPTE ȘI PRACTICI MODERNE PRIVIND AUDITUL

<b>Direcțiile prioritare în dezvoltarea auditului din Republica Moldova</b>	215
<i>Anatolie IACHIMOVSKI, dr., conf. univ., prodecan, Facultatea Contabilitate, ASEM</i>	
<b>Audit financial report of environmental questions</b>	219
<i>P. PAPKOVSKAY, Doctor of Economics, Professor, Educational Establishment „Belarusian State Economic University”, Minsk, Belarus</i>	
<i>L. MASKO, Candidate of economic science, Educational Establishment „Polotsk State University”, Novopolotsk, Belarus</i>	
<b>Methods for identification and assessment of risk of internal control by external auditors</b>	221
<i>Igor BALAN, Ph. D, associate professor, Free International University of Moldova (ULIM)</i>	
<i>Andrei MUNTEANU, PhD candidate, Free International University of Moldova (ULIM)</i>	
<b>Aserțiuni privind configurația și fazele misiunilor de audit intern</b>	226
<i>Aliona BÎRCĂ, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Independența auditorului, divergențe în legislația națională</b>	231
<i>Dumitru GRUMEZA, dr., lect. sup., ASEM</i>	
<b>Semne generale ale fraudei</b>	233
<i>Monica PUIU, drd., Școala Doctorală de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, România</i>	
<b>Historical landmarks in the emergence and evolution of financial auditing</b>	236
<i>Florentin-Emil TANASĂ, PhD student, „Al. I. Cuza” University, Romania</i>	
<i>Alin CHELARIU, PhD student, „Al. I. Cuza” University, Romania</i>	
<b>Совершенствование внутреннего финансового аудита в системе государственного управления</b>	239
<i>Трофим ВОРОНЧЕНКО, аспирант АНО РАП „Российская Академия предпринимательства”</i>	
<b>Особенности использования стандартов ISO в аудите</b>	243
<i>Любовь ЗВАРЫЧ, Одесский национальный экономический университет, Украина</i>	
<b>Secțiunea a III-a. MODERNIZAREA ANALIZEI ECONOMICE ÎN CONTEXTUL NOILOR REGLEMENTĂRI</b>	
<b>Oportunități suplimentare la analiza activelor entității în baza situațiilor financiare noi</b>	245
<i>Natalia ȚIRIULNICOV, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Lichiditatea – indicator de apreciere a situației financiare a entității economice</b>	247
<i>Nicolae BALTEȘ, dr., prof. univ., Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu, România</i>	
<i>Georgiana-Daniela MINCULETE (PIKO), drd., Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu, România</i>	
<b>Considerații privind aprecierea performanței financiare prin intermediul indicatorilor moderni de creare de valoare</b>	249
<i>Nicolae BALTEȘ, dr., prof. univ., Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu, România</i>	
<i>Alexandra-Gabriela-Maria DRAGOE, drd., Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu, România</i>	
<b>Aspecte specifice ale analizei veniturilor și cheltuielilor în organizațiile necomerciale conform noilor reglementări contabile</b>	254
<i>Nelea CHIRILOV, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Modalități de analiză a eficienței utilizării forței de muncă în entitățile comerțului cu amănuntul</b>	259
<i>Valentina GORTOLOMEI, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Analiza riscului global al entității</b>	263
<i>Neli MUNTEAN, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Provocările analizei economico-financiare în contextul noilor reglementări contabile</b>	267
<i>Valentina PALADI, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<i>Lica ERHAN, dr., conf. univ., ASEM</i>	

<b>Sectorul bancar al Republicii Moldova, prin prisma eficienței acestuia</b>	270
<i>Ana SPÎNU, dr., conf. univ., ULIM</i>	
<i>Ecaterina BURLEA, drd., lect. sup., ULIM</i>	
<b>Анализ отчетности в области устойчивого развития</b>	273
<i>Георгий ВИНОГОРОВ, к.э.н., доцент, Белорусский государственный экономический университет, Республика Беларусь</i>	
<b>Пути совершенствования экономического анализа на предприятиях индустрии гостеприимства и туризма</b>	278
<i>Людмила ГАВРИЛЮК, др., доцент, МЭА</i>	
<i>Галина ВОРОНЦОВА, к.э.н., доцент, Санкт-Петербургский государственный экономический университет</i>	
<b>Современные проблемы расчета показателя рентабельности активов</b>	281
<i>Вадим ЗАРЕЦКИЙ, к.э.н., Белорусский государственный экономический университет, Республика Беларусь</i>	
<b>Unele particularități privind analiza fluxului de numerar conform noilor SNC</b>	284
<i>Ala COJOCARI, lect. sup.univ., ASEM</i>	
<b>Analiza indicatorilor financiari în cadrul procesului de supraveghere bancară</b>	287
<i>Anastasia BEJAN, drd., ASEM</i>	
<b>Analiza indicatorilor de performanță în scopul aprecierii poziției financiare în sistemul bancar din R. Moldova</b>	290
<i>Marina IOVU-CARAUȘ, profesor de contabilitate, grad didactic I, șef Catedră „Contabilitate”, CNC al ASEM</i>	
<i>Nadejda BOȘCANEANU, profesor de contabilitate, grad didactic I, CNC al ASEM</i>	
<b>Features of performance analysis based on consolidated financial statements</b>	295
<i>Carmen NISTOR, PhD. Candidate, Doctoral School of Economics and Business Administration, Alexandru Ioan Cuza University of Iasi, Romania</i>	

# Secțiunea I. PERFORMANȚA CONTABILITĂȚII ÎN CONTEXTUL IMPLEMENTĂRII ACORDULUI DE ASOCIERE REPUBLICA MOLDOVA – UNIUNEA EUROPEANĂ

## DEZBATERI PRIVIND PROGRESUL CONTABILITĂȚII ÎN CONTEXTUL INTEGRĂRII EUROPENE

*Conf. univ. dr. Lilia GRIGOROI, ASEM*

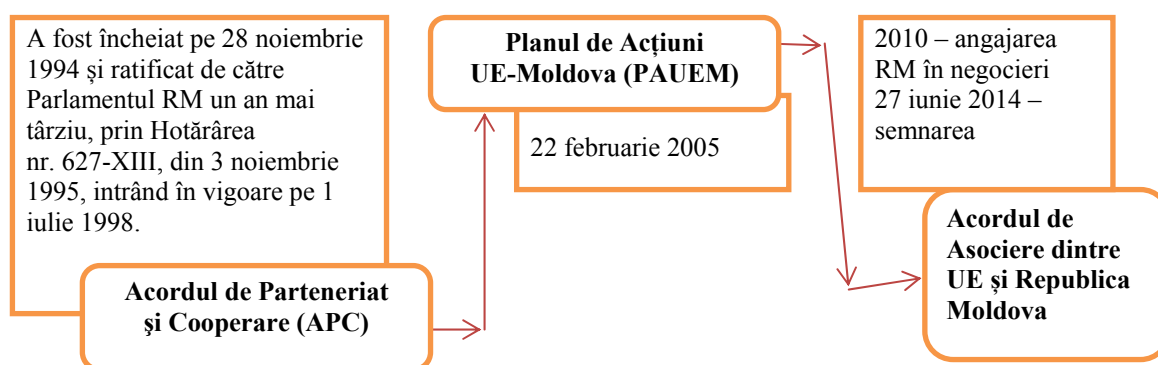
*Prin această lucrare, am dorit să fac o încercare prin care să analizez și să evaluez situația și dezvoltarea contabilității în Republica Moldova prin prisma evoluției procesului apropierii și integrării europene, precum și să relievez aspectele laudabile, dar concomitent să pun în dezbatere următoarele acțiuni ce decurg din angajamentele acordului de asociere UE-RM.*

*O altă chestiune ar fi să determin dacă contabilitatea este progresivă și dacă schimbările contabile sunt evolutive. Dat fiind faptul că noțiunea de progres implică nu numai schimbări dar și îmbunătățiri, am încercat să analizez faptele istorice pentru a afla dacă este întemeiată folosirea noțiunii de progres atunci când vorbim de contabilitate.*

Republica Moldova a semnat Acordul de Asociere cu Uniunea Europeană (UE) pe 27 iunie 2014, iar la 2 iulie l-a și ratificat. Documentul în cauză este unul complex (7 titluri), neexistând, practic, domenii ale activității politice și social-economice la care să nu se refere. Aceasta înseamnă că Republica Moldova va trebui să-și modernizeze toate sferele vieții politice și social-economice, apropiindu-se de standardele Uniunii Europene, în următorii ani.

Iar noi, societatea, ar trebui să fim, pe de o parte, arbitrul, dar, pe de altă parte, și acel motor generator de soluții practice în conformarea și perfecționarea contabilității cu aquis-ul comunitar.

Relațiile Republicii Moldova cu UE au deja o istorie etapizată cu o durată de aproximativ douăzeci de ani (figura 1). Etapele sunt caracterizate de nivelul de profunzime și complexitate al relațiilor bilaterale, fiind reflectate în acordurile și documentele semnate.



**Figura 1. Evoluția Republicii Moldova în perspectiva încheierii Acordului de Asociere cu UE**

Concomitent cu progresul relațiilor bilaterale dintre UE și RM, se amplifică și dezvoltarea social-economică a țării. În acest context, au loc primele reforme ale contabilității în Republica Moldova (figura 2). Primul val al reformei fiind între anii 1995-2005, când s-a adoptat Legea Contabilității (1995) și Standardele Naționale de Contabilitate (1998). Al doilea val al reformei contabile are loc între anii 2005-2012 și se caracterizează prin adoptarea unei noi legi a contabilității



(2007), a Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2008-2014, introducerea spre aplicare a IFRS. Acum suntem în cel de-al treilea val al reformei contabile, inițiat până la semnarea Acordului de Asociere UE-RM, care a avut drept scop elaborarea și introducerea de noi standarde naționale de contabilitate, armonizate cu IFRS și Directivele UE, și se va prelungi cu modernizarea contabilității din perspectiva prevederilor acestui acord.

Pentru comunitatea contabilă prezintă interes Capitolul III. **Dreptul societăților comerciale, contabilitate și audit și guvernarea corporativă.** Acquis-ul din acest capitol acoperă domenii legislative foarte diferite: protecția acționarilor, a creditorilor și a altor părți interesate de normele UE în domeniu; introducerea unor standarde internaționale relevante la nivel național și a unei apropieri treptate între normele Republicii Moldova și cele ale UE în domeniul contabilității și al auditului, precum și dezvoltarea, în continuare, a politicii în materie de guvernare corporativă în conformitate cu standardele internaționale, precum și apropierea treptată dintre normele Republicii Moldova și normele și recomandările UE în acest domeniu.



**Figura 2. Progresul contabilității**

În realizarea prevederilor nominalizate, părțile urmăresc să facă schimb de informații și de expertiză în ceea ce privește atât sistemele existente, cât și noile evoluții relevante în aceste domenii. În plus, părțile depun eforturi pentru a îmbunătăți schimbul de informații dintre registrele comerciale ale statelor membre și registrul național al societăților comerciale din Republica Moldova. Ulterior, va avea loc un dialog periodic cu privire la aspectele reglementate de prezentul capitol. Desigur, prevederile stipulate în Acordul de Asociere sunt generale, or, avem anexa II ca parte integrantă a acordului respectiv, conform căreia Republica Moldova va realiza apropierea legislației sale naționale de actele normative ale UE și de instrumentele internaționale. Printre acestea, cele mai relevante pentru comunitatea contabililor, atât sub aspect internațional, cât și național, le prezentăm în tabelul 1.

Pentru statele candidate la admiterea în Uniunea Europeană, inclusiv R.Moldova, armonizarea reglementărilor contabile constituie un obiectiv ce trebuie îndeplinit pentru a putea face față cu succes cerințelor pieței comune europene. Introducerea contabilității pe lista acquis-ului comunitar a fost necesară datorită importanței și impactului major pe care îl are în reglementarea și controlul relațiilor financiare între părțile Uniunii.

O primă etapă în realizarea acestei compatibilități în materia reglementărilor contabile o reprezintă identificarea și analiza diferențelor care există între aceste reglementări. Asigurarea compatibilității dintre diferitele sisteme nu presupune că acestea să fie identice, ci numai ca reglementările lor să nu intre în conflict.

În vederea executării art. 27 al Capitolului 3 „Dreptul societăților comerciale, contabilitate și audit și guvernare corporativă”, al Hotărârii Guvernului nr. 808 din 7 octombrie 2014 „Cu privire la aprobarea Planului național de acțiuni pentru implementarea Acordului de Asociere Republica Moldova – Uniunea Europeană în perioada 2014-2016”, Ministerul Finanțelor a publicat Tabelul de Transpunere în legislația națională a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/altele>.

Esența elaborării tabelului de transpunere constă în analiza prevederilor reglementărilor contabile naționale trecute prin prisma prevederilor celor europene, identificând rezultatele prin următoarele calificative: *compatibil*; *necompatibil*; *parțial compatibil*; *nu este aplicabil*. Este necesar

de menționat că tabelul citat este un document complex, foarte minuțios, expus pe 122 pagini, cu analiză și comentarii, care merită a fi apreciat. În cele ce urmează, voi încerca să prezint un rezumat (tabelul 2) asupra situației actuale ale reglementărilor contabile vizavi de capitolele Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi.

**Tabelul 1**

**Legislația contabilă europeană versus națională**

Legislația europeană:	Legislația națională:
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>DIRECTIVA 2013/34/UE A PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI A CONSILIULUI din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului</b> (<a href="http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&amp;qid=1403606060234&amp;from=RO">http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&amp;qid=1403606060234&amp;from=RO</a>)</li> <li>▪ <b>DIRECTIVA 2014/95/UE A PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI A CONSILIULUI din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari</b> (<a href="http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=OJ:JOL_2014_330_R_0001&amp;from=EN%E2%80%8B">http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=OJ:JOL_2014_330_R_0001&amp;from=EN%E2%80%8B</a>)</li> <li>▪ <b>REGULAMENTUL (CE) NR. 1606/2002 AL PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI AL CONSILIULUI din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate</b> (<a href="http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:02002R1606-20080410&amp;qid=1406540021563&amp;from=EN">http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:02002R1606-20080410&amp;qid=1406540021563&amp;from=EN</a>)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Legea contabilității nr. 113 din 27.04.07</b> (<a href="http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=351443">http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=351443</a>)</li> <li>▪ <b>Legea privind activitatea de audit, nr. 61 din 16.03.2007</b> (<a href="http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=342784">http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=342784</a>)</li> <li>▪ <b>Legea privind piața de capital nr. 171 din 11.07.2012</b> (<a href="http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=344790">http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=344790</a>)</li> <li>▪ <b>Codul Civil al Republicii Moldova nr. 1107 din 06.06.2002</b> (<a href="http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=325085">http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=325085</a>)</li> <li>▪ <b>Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate de Ministerul Finanțelor prin Ordinul nr. 118 din 06.08.2013</b> (<a href="http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew">http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew</a>)</li> <li>▪ <b>ORDINUL nr. 64 al Ministerului Finanțelor din 14.06.2012 privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit și Codului etic</b> (<a href="http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=344584">http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=344584</a>)</li> </ul>

**Tabelul 2**

**Rezumat asupra compatibilității reglementărilor contabile naționale cu prevederile Directivei 2013/34/UE**

Capitolele Directivei	Comentarii
1	2
1. DOMENIU DE APLICARE, DEFINIȚII ȘI CATEGORII DE ÎNTREPRINDERI ȘI DE GRUPURI	Persistă <i>necompatibilitatea</i> , deoarece legislația națională nu prevede criterii de clasificare a întreprinderilor în scopul ținerii contabilității și întocmirii situațiilor financiare, precum și a grupurilor de întreprinderi. De exemplu, microîntreprinderi, întreprinderi mici, întreprinderi mijlocii, întreprinderi mari, grupuri mici, grupuri mijlocii, grupuri mari.
2. DISPOZIȚII ȘI PRINCIPII GENERALE	În general, prevederile sunt <i>compatibile</i> cu unele mici excepții, în ceea ce privește principiul prudenței, care nu se regăsește integral în reglementările naționale, modelul reevaluării activelor imobilizate, evaluarea instrumentelor financiare.
3. BILANȚUL ȘI CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE	În general, prevederile sunt <i>compatibile</i> . Doar câteva mențiuni: Nu toate elementele prevăzute în structurile Bilanțului și Contului de profit și pierdere sunt transpuse în legislația națională. SNC prevăd pentru toate categoriile de întreprinderi formulare identice de situații financiare, fără a putea fi ajustate. Reglementările naționale aplică deprecierea activelor, care contravine Directivei, precum și lipsa de reglementare națională a goodwill-ului și cheltuielilor de dezvoltare.

1	2
4. NOTELE EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE	Parțial compatibil, deoarece modalitatea de prezentare a notelor explicative la situațiile financiare conform reglementărilor naționale în comparație cu cea europeană, nu este determinată, dar lăsată la latitudinea entităților.
5. RAPORTUL ADMINISTRATORILOR	În general compatibil, fiindcă există cerința, însă, în practica entităților nu se respectă.
6. SITUAȚII FINANCIARE ȘI RAPOARTE CONSOLIDATE	Reglementările naționale <i>nu sunt compatibile</i> cu capitolul dat al Directivei. Or, prevederile Directivei nu sunt transpuse în reglementările naționale. Deși articolul 37 al Legii contabilității prevede întocmirea situațiilor financiare consolidate de către compania-mamă, actualmente, SNC nu conțin vreunele prevederi privind modul de întocmire a situațiilor financiare consolidate. Urmează a fi aplicate IFRS.
7. PUBLICARE	<i>Parțial compatibile</i> . Nu există prevederi legislative referitor la declarația privind informațiile nefinanciare. De asemenea, actualmente, legislația în vigoare nu solicită entităților să publice raportul conducerii și opinia auditorului, în cazul auditelor statutare.
8. AUDITUL	
9. DISPOZIȚII PRIVIND SCUTIRILE ȘI RESTRICȚIILE APLICABILE SCUTIRILOR	
10. RAPORTAREA PLĂȚILOR EFECTUATE CĂTRE GUVERNE	Necompatibil.
11. DISPOZIȚII FINALE	

Apreciem că reglementările contabile naționale, în forma actuală, constituie niște produse consistente, care pot fi aduse ușor la conformitate cu cerințele acquis-ului comunitar.

Un alt aspect discutabil este să determin dacă schimbările și îmbunătățirile contabile din ultimele două decenii sunt evolutive și dacă contabilitatea poate fi identificată ca fiind progresivă. Din punctul meu de vedere, atât contabilitatea autohtonă, cât și profesia contabilă din țară a înregistrat progrese. Or, în condițiile actuale de dezvoltare a economiei, bazată pe cunoaștere, contabilitatea a devenit un obiect de studiu, mai puțin ca fenomen tehnic, cum era cunoscută în trecut, ci mai mult ca fenomen social. Tot mai mulți istorici ai contabilității recunosc că contabilitatea are impact asupra societății, are potențialul de a contribui la îmbunătățiri sociale prin intermediul încorporării în cadrul său a calculului rațional. Aceasta înseamnă că, dacă contabilitatea este văzută ca o formă de calcul rațional, atunci ea are potențialul de a fi progresivă, deoarece raționalizarea însăși este progresivă. De asemenea, susțin opiniile savanților care accentuează că progresul rezidă în abilitarea contabilității de a rezolva probleme ale prezentului, în care soluția este definită ca fiind obținerea de răspunsuri, sau cel puțin de consensuri.

În concluzii, cercetând evoluția contabilității în Republica Moldova în ultimele două decenii, susțin ipoteza de progres a acesteia. Ar putea să fie și alte opinii, deoarece este cunoscut faptul că ceea ce înseamnă progres pentru unii poate însemna degenerare, pentru alții, și ceea ce apare ca fiind progresiv la un anumit moment în timp, ar putea să nu apară astfel în perspectivă. Or, acțiunile și faptele în dezvoltarea contabilității justifică ipoteza.

#### Bibliografie:

1. Association Agreement between the European Union and the European Atomic Energy Community and their Member States, of the one part, and the Republic of Moldova, of the other part // Monitor Oficial al RM, 18.07.2014, Nr. 185-199
2. DIRECTIVA 2013/34/UE A PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI A CONSILIULUI din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&qid=1403606060234&from=RO>)
3. DIRECTIVA 2014/95/UE A PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI A CONSILIULUI din 22

octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari ([http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=OJ:JOL\\_2014\\_330\\_R\\_0001&from=EN%E2%80%8B](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=OJ:JOL_2014_330_R_0001&from=EN%E2%80%8B))

4. REGULAMENTUL (CE) NR. 1606/2002 AL PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI AL CONSILIULUI din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:02002R1606-20080410&qid=1406540021563&from=EN>)
5. Tabelul de Transpunere în legislația națională a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/altele>.
6. Planul național de acțiuni pentru implementarea Acordului de Asociere RM-UE (2014-2016) aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 808 din 07.10.2014
7. Legea contabilității nr. 113 din 27.04.07  
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=351443>)
8. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate de Ministerul Finanțelor prin Ordinul nr. 118 din 06.08.2013 (<http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>)
9. ORDINUL nr. 64 al Ministerului Finanțelor din 14.06.2012 privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit și Codului etic  
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=344584>

## RELEVANȚA INFORMAȚIILOR CONTABILE ÎN PROCESUL DECIZIONAL

*Conf. univ. dr. Liliana LAZARI, ASEM  
Lect. sup. Ludmila TURCAN, ASEM*

*Accounting information should allow users to evaluate the activity of an entity with appropriate decision making. This article aims to present the importance of accounting information in decision making by internal and external users, which are the characteristics and necessary conditions so that the accounting information could be used effectively.*

**Cuvinte-cheie:** contabilitate, decizii de gestiune, informație contabilă, situații financiare, utilizatori interni și externi.

**JEL:** 41M

*„Cunoașterea înseamnă putere”  
Francis Bacon*

**Introducere.** Informația reprezintă una din cheile succesului, iar cel care utilizează informația are drumul orientat spre succes. În activitatea economică desfășurată de către entități are loc un intens proces de comunicare și poate că mai complex decât în cazul persoanelor fizice.

Contabilii profesioniști acordă o deosebită importanță conceptului de informație, datorită rolului esențial care îl are în luarea deciziilor economice. În mediul economic actual, în care riscul și incertitudinea sunt întâlnite la tot pasul, cu siguranță, trebuie să li se acorde o mare importanță informațiilor furnizate de contabilitate. Contabilitatea are rolul de a informa utilizatorii externi despre performanțele entității, și pe cei interni pentru luarea deciziilor privind desfășurarea activității pe viitor. Fără îndoială, unul din cele mai importante produse pe care contabilul le oferă este informația contabilă. Există o recunoaștere unanimă a faptului că informația contabilă reprezintă partea cea mai importantă a informațiilor care sunt vehiculate în mediul economic, contabilitatea fiind considerată „cea mai importantă sursă de informare a unei națiuni”.

Datorită caracterului său sistematic, omogen și diversității informațiilor pe care le oferă, contabilitatea apare ca principal furnizor de informații necesare procesului decizional.

Prin prezentul studiu, s-a încercat să se evidențieze rolul pe care îl dețin informațiile furnizate de contabilitate și utilitatea acestora în luarea deciziilor economice.

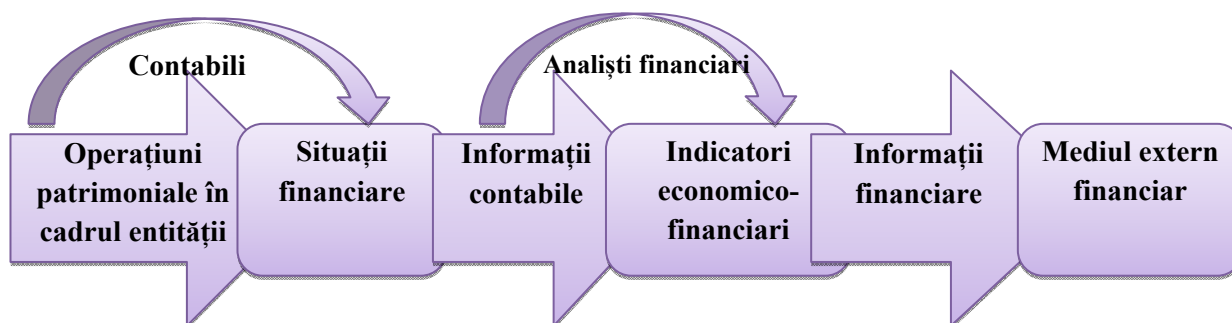
**Conținutul publicației.** Difuzarea informației contabile se constituie ca o sursă de putere. Utilitatea informației contabile în cadrul comunicării financiare se justifică în condițiile în care utilizatorii acesteia o folosesc pentru a înțelege realitatea economică a entității și pentru a lua cele mai bune decizii. Deosebirea dintre informațiile utile și cele inutile este crucială, profesioniștii implicați în organizarea și conducerea contabilității trebuie să se preocupe de furnizarea informațiilor concludente, pentru a nu deveni o arie de cercetare sterilă.

În cadrul procesului comunicării, în sfera contabilității, există două părți:

- emițătorul informației – fiind entitatea la care fac referire informațiile contabile;
- receptorul informației – fiind utilizatorii informației contabile.

În urma studiului efectuat, apare întrebarea: informația furnizată de contabilitate este denumită informație contabilă sau informație financiară?

Comunicarea se bazează pe informații contabile și financiare – doi produși diferiți atât ca sursă de furnizare, cât și ca finalitate, ce sunt prezentați în figura 1.



**Figura 1. Succesiunea informațiilor**

Cele două laturi ale contabilității: contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune generează două categorii de informații contabile. Informațiile contabile se clasifică în două categorii în funcție de sursa de prezentare (figura 2):

- Informații contabile financiare, destinate utilizatorilor externi și prezentate cu o anumită periodicitate (anual, iar pentru entitățile de interes public – semianual și anual), în formă standardizată prin situațiile financiare compuse din: bilanț, situația de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar, care includ informații despre trecut și tranzacții economice care deja au avut loc.
- Informații contabile de gestiune, sunt destinate utilizatorilor interni, respectiv conducerii entității prezentate în formă nestandardizată, periodicitatea de prezentare fiind dependentă de solicitare (zilnic, săptămânal, lunar, trimestrial), incluzând informații valorice și cantitative, cu referire atât la trecut, cât și la acțiunile și așteptările de viitor.

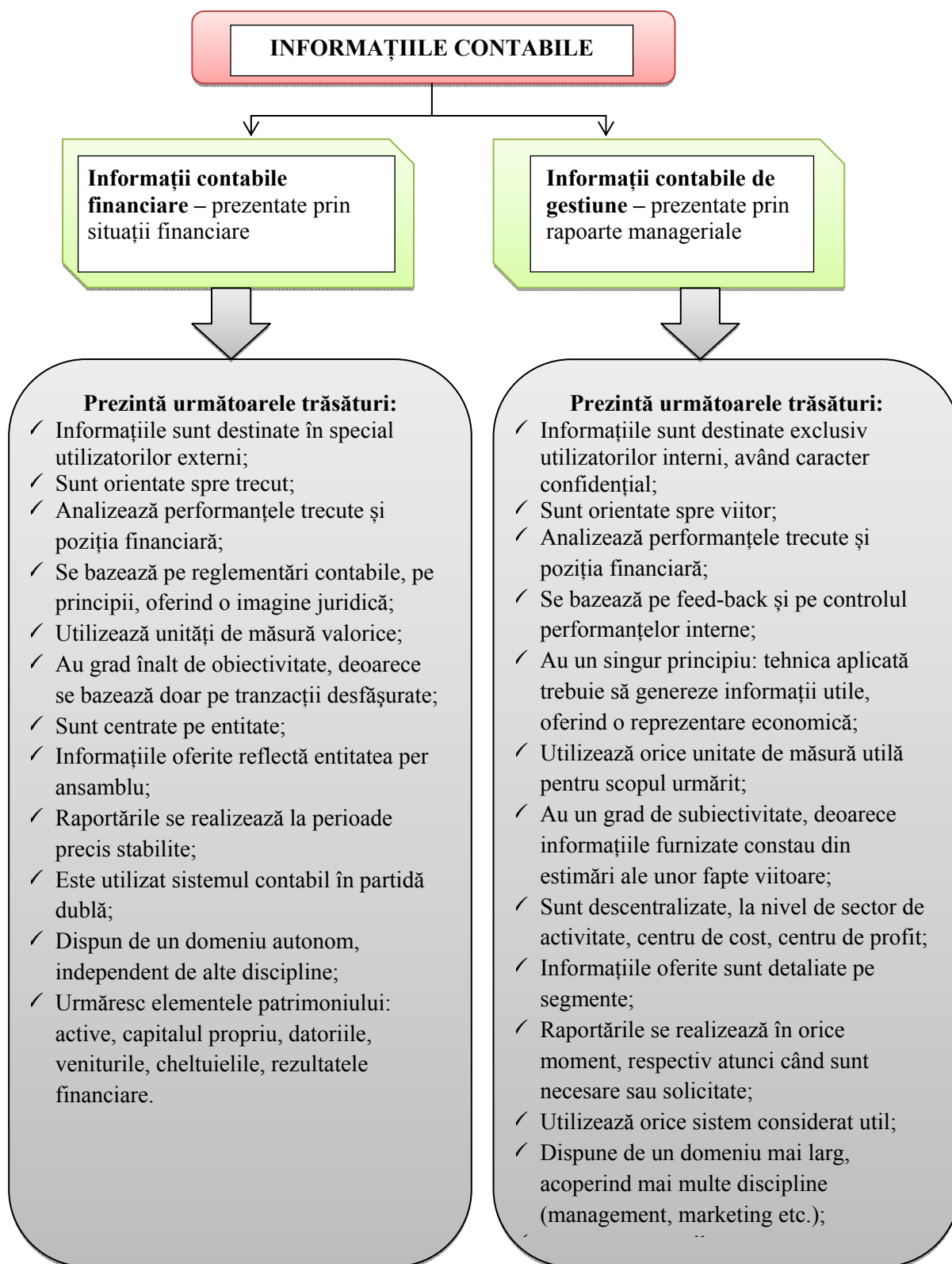
La începutul secolului al XXI-lea, calitatea și credibilitatea informațiilor financiar-contabile, prezentate în situațiile financiare, au fost puse la îndoială de criza economică manifestată pe plan mondial și de scandalurile financiare înregistrate la nivelul unor companii, precum Enron, Parmalat etc. Ținem să menționăm faptul că oricât de banal n-ar părea că cifrele sunt cele mai corecte și exacte și ele pot minți.

Pentru efectuarea analizei financiare a unei entități și luarea deciziilor corecte, sunt deosebit de importante cantitatea și calitatea informațiilor contabile examinate.

Informațiile contabile comportă atât caracter cantitativ, cât și calitativ. Caracterul cantitativ prezintă mărimea și multitudinea informațiilor furnizate, iar cel calitativ reflectă acea latură a informației ce redă încrederea în ea.

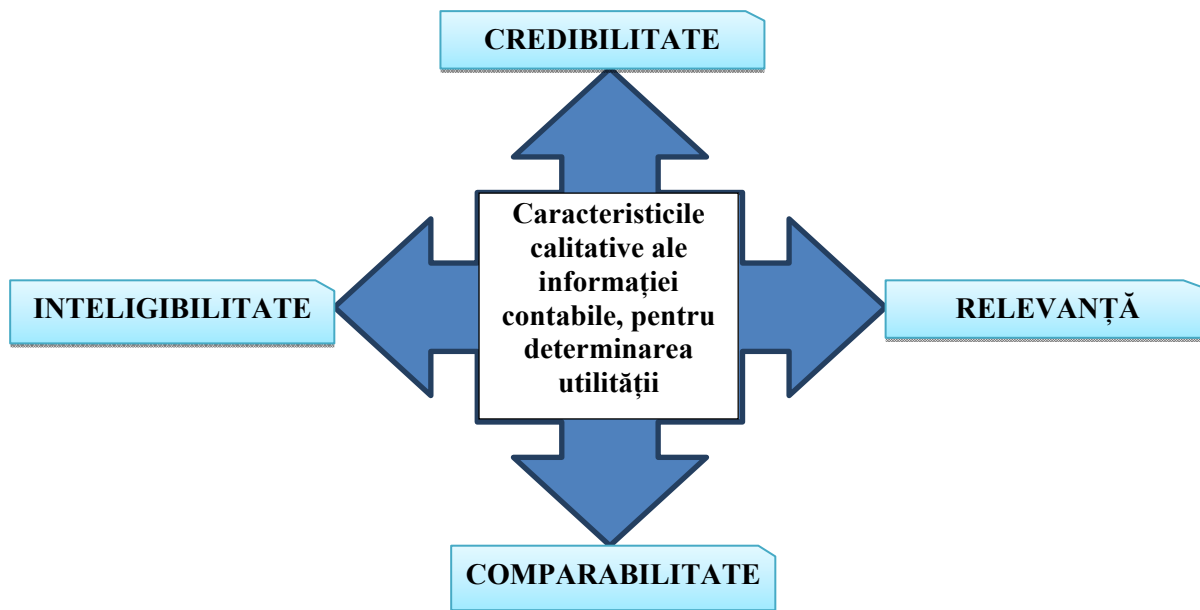
Indiferent de destinatarii și obiectivele informației contabile, ea trebuie să dețină anumite calități, pentru a se putea face distincție între informațiile viabile și cele inutile. Caracteristicile calitative ale informației sunt atributele care determină *utilitatea informației oferite de situațiile financiare*.

Problematica calității informației a constituit obiectul de studiu al multor teoreticieni, care, în încercarea de formulare a conceptului de calitate a informației contabile, au plecat de la definirea și analiza particularităților procesului de comunicare contabil, urmărind determinarea criteriilor de calitate sau a caracteristicilor calitative necesare. Toate criteriile de evaluare a calității informației contabile decurg din *obiectivele informării* și, totodată, orice schimbare în lista de obiective influențează caracteristicile informației, precum și importanța acordată fiecăreia dintre ele.



**Figura 2. Clasificarea informațiilor contabile în funcție de sursa de prezentare**

Pentru a îndeplini cerința de calitate față de informațiile contabile, sunt înaintate următoarele caracteristici calitative stabilite de art. 6 al Legii contabilității – la nivel național și de Cadrul general conceptual de raportare financiară – la nivel internațional prezentate în figura 3.



**Figura 3. Caracteristicile calitative ale informației contabile**

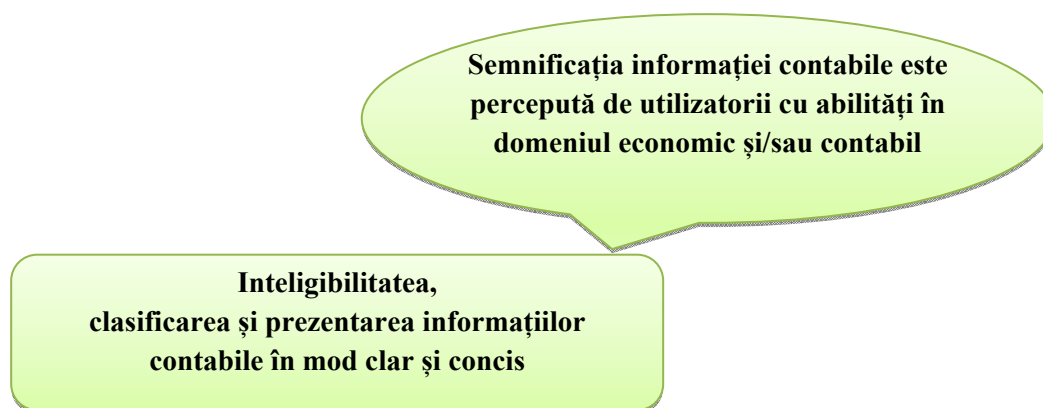
Literatura de specialitate delimitează caracteristicile calitative ale informației contabile în două grupe:

- Prima grupă, proprie informației contabile în care sunt cuprinse *relevanța, credibilitatea și comparabilitatea*.
- A doua grupă, proprie utilizatorului în care este cuprinsă *inteligibilitatea*.

Utilitatea informațiilor economico-financiare reprezintă o mixtură a caracteristicilor calitative menționate și generează un plus de satisfacție pentru cei ce le folosesc. De calitatea informațiilor furnizate de situațiile financiare depinde obținerea imaginii fidele asupra activității oricărei entități (Bostan I., 2008).

**Inteligibilitatea** este determinată de necesitatea utilizatorilor de a înțelege informațiile. Conform prevederilor SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, inteligibilitatea denotă faptul că informațiile trebuie clasificate, caracterizate și prezentate în mod clar și concis. În acest sens, utilizatorii trebuie să dispună de suficiente cunoștințe privind desfășurarea afacerilor și a activității economice, de noțiuni de contabilitate pentru a înțelege informațiile contabile.

În cazul propunerii de către utilizatori de a prezenta informații contabile „*nesofisticate*”, se pune întrebarea: Ce sens ar mai avea să evoluăm în aceste condiții? Simplificarea ar avea ca efect redistribuirea bogăției de la utilizatorii „*inițiați*” la utilizatorii „*naivi*”, situație care nu ar fi echitabilă. O altă întrebare ar fi: Ce rol ar avea profesia contabilă ca profesionalism în acest caz? Tocmai în acest scop, este impusă caracteristica de calitate denumită inteligibilitate, impunând celor interesați să facă efortul de a înțelege ceea ce le este prezentat. Pentru mulți dintre utilizatorii informației contabile, limbajul contabil este sinonim cu o limbă străină pe care nu au studiat-o niciodată, calitatea informației fiind pusă în pericol chiar de ei. Informațiile referitoare la unele probleme complexe, care ar trebui incluse în situațiile financiare datorită importanței lor în adoptarea deciziilor, nu trebuie excluse doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înțeles pentru anumiți utilizatori. În acest scop, conținutul bilanțului conform noilor reglementări are o formă foarte generalizată (conținând 59 de rânduri, pe când cel vechi avea 98 de rânduri), ce ușurează luarea deciziei pentru cei ce posedă cunoștințele din domeniul economic și/sau contabil.



**Figura 4. Inteligibilitatea – caracteristica calitativă a informației**

**Relevanța** – informațiile trebuie să fie importante pentru utilizatori și să-i ajute pe aceștia să evalueze evenimentele trecute, prezente sau viitoare, să confirme sau să corecteze evaluările lor anterioare.

Pentru a furniza informații relevante, contabilitatea trebuie să se raporteze la evenimente trecute în scopul luării deciziilor de către utilizatori. Însă, relevanța nu se obține doar prin justificarea trecutului, ci și prin capacitatea de a permite previzionarea, deoarece în procesul de luare a deciziilor, doar viitorul este important.

**Credibilitatea** – informațiile trebuie să fie complete, neutre și fără erori semnificative. Pentru a fi utilă, informația trebuie să fie și credibilă, adică utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce și-a propus să reprezinte sau ceea ce se așteaptă să reprezinte. Pentru a fi credibilă informația din situațiile financiare trebuie să fie completă, adică lipsită de omisiuni ce vor determina să fie defectuoasă, prin luarea unor decizii incorecte. De asemenea, pentru a fi credibilă, informația din situațiile financiare trebuie să fie neutră, adică lipsită de influențe.

**Comparabilitatea** – situațiile financiare trebuie să conțină informații comparative aferente perioadei precedente pentru toate elementele raportate ale perioadei de gestiune curente, dacă Standardele Naționale de Contabilitate nu permit altfel. În acest scop, conform noilor reglementări contabile ale Republicii Moldova pentru situația fluxurilor de numerar s-a adăugat colonița perioada de gestiune precedentă, care lipsea până în prezent. Pentru asigurarea comparabilității, se impune respectarea principiului permanenței metodelor. Necesitatea comparabilității nu impune însă absolutizarea metodelor utilizate și nu trebuie să împiedice introducerea metodelor noi îmbunătățite. Comparabilitatea nu este uniformitate. Orice informație câștigă în valoare prin faptul că poate fi comparată în timp sau în spațiu.

Teoretic, pentru a fi utilă, informația contabilă trebuie să îndeplinească toate caracteristicile prezentate, cumulate și concomitent. Acest lucru nu este întotdeauna posibil și de aceea, în general, se urmărește realizarea unui echilibru adecvat între caracteristicile respective pentru a satisface cerințele utilizatorilor. În diferite cazuri, importanța caracteristicilor este o problemă de raționament profesional a celor implicați în organizarea și conducerea contabilității entităților.

Renumitul cercetător român N.Feleață accentuează că „simpla enumerare a criteriilor de evaluare a calității informației financiare este de o mare utilitate pentru normalizatorii, practicienii și autorii contabili, pentru conducătorii de întreprinderi și utilizatorii externi ai documentelor de sinteză. Aceste calități sunt necesare, în special, normalizatorilor și reprezentanților profesiei, în vederea formulării de norme contabile care să fie în acord cu obiectivele informației financiare” (Feleață N., 1996).

Informațiile contabile se află într-o permanentă mișcare și se adresează unui public de utilizatori foarte diversificat. O decizie corectă, care să fie în concordanță cu realitatea mediului de afaceri, se ia în urma analizei informației contabile prezentate de situațiile financiare. De aceea, informația contabilă deține rolul suprem în hotărârile care se iau de persoanele cointeresate. Informația contabilă reflectă fenomenele și procesele economice cu gradul cel mai ridicat în certitudinea zvonurilor economice. Pentru orice entitate informația contabilă este oglinda activității, și dacă este studiată cu atenție oferă oportunități de dezvoltare și de redresare economică.



Însă, contabilitatea, ca știință, nu se limitează doar la oglindirea activității patrimoniale a entității, datele furnizate de ea reprezintă sursa de bază certă pentru efectuarea analizei economico-financiare având posibilitatea descoperirii, pe baza metodelor de previziune economică, a tendințelor viitoare ale proceselor economice pentru luarea deciziilor de perspectivă. În plus, indicatorii rezultați din analiza financiară vor servi la elaborarea unui diagnostic de rentabilitate și de risc.

Analizii financiari preiau informația contabilă și o transformă într-un alt tip de informație care reflectă capacitatea lor de a înțelege, sintetiza și interpreta informația în calitatea ei de materie primă. În mod concret, ei realizează următoarele tipuri de activități referitoare la informație:

- analiza performanțelor trecute;
- analiza și interpretarea informațiilor cu scopul previziunii.

Producerea și publicarea unor informații contabile, care să prezinte echilibrat toate calitățile prezentate mai sus, trebuie să conducă la obținerea unor situații financiare care să reflecte o imagine fidelă a patrimoniului și a situației financiare a întreprinderii (Caciuc L., Megan O., 2003). Orice persoană interesată de activitatea unei entități poate obține informații suficiente pentru a lua o hotărâre cât mai sigură. Nu putem afirma că nu există riscuri oricât de corect ar fi prezentate datele din situațiile financiare, însă toate informațiile pe care le redă contabilitatea prezintă cel mai mic grad de eroare.

După cum spune Nicolae Feleagă, informația contabilă nu poate să îndeplinească cotele cele mai înalte ale caracteristicilor calitative, dar, pentru a fi utilă în procesul decizional, ea trebuie să posede, măcar și parțial, fiecare din calitățile care o definesc (Feleagă N., 1996).

Deci, informația contabilă este cea mai reală, precisă, completă și operativă informație ce constituie suportul procesului managerial.

**Concluzii.** Informațiile, în general, și cele contabile, în special, cunosc o schimbare continuă a sferei de interes în condițiile turbulențelor economice actuale. Elaborarea deciziilor corecte, care să fie în concordanță cu realitatea și să contribuie la soluționarea problemelor apărute în activitatea economico-financiară a entității, este dependentă de cantitatea și calitatea informațiilor furnizate de sistemul informațional economic. În cadrul acestuia, informația contabilă deține rolul esențial, deoarece: marea majoritate a informațiilor în cadrul unei economii sunt de natură contabilă, oferă posibilitatea unei reprezentări exacte a fenomenelor și proceselor economice, au gradul cel mai înalt de certitudine etc.

Performanța unei investiții ține de calitatea informației contabile-financiare și de imaginea fidelă asupra realității unei tranzacții economice. Investitorii actuali și potențiali evaluează în permanență entitățile cu scopul de a lua cele mai bune decizii, care le vor aduce beneficii și de a le satisface interesele actuale și viitoare. Cunoașterea și utilizarea informațiilor contabile relevante pentru entitate constituie materia primă fundamentală în luarea tuturor deciziilor manageriale.

Utilizatorii informațiilor contabile acționează, operează și iau decizii permanente, utilizând și înțelegând informațiile contabile furnizate de situațiile financiare.

Informația contabilă este cel mai bun prieten al utilizatorului, dacă este înțeleasă și utilizată cum trebuie. Încercarea de a satisface nevoia de informație contabilă este considerată ca fiind una extrem de dificilă, fie datorită caracterului de utilitate pe care informația trebuie să-l dețină, fie datorită nivelului educațional al utilizatorilor de informații sau chiar conflictelor de interese dintre diferite grupuri de utilizatori.

Apreciem că impunerea unor caracteristici calitative informației contabile reprezintă o condiție necesară, dar nu și suficientă, pentru a avea garanția unei informații de calitate. Este necesar ca utilizatorii să posede un anumit nivel de educație, care să le permită evaluarea corespunzătoare a informațiilor cuprinse în situațiile financiare și, implicit, a calității lor. De altfel, se impune ca utilizatorii informației contabile să reușească să se familiarizeze cu o serie de termeni care au în contabilitate un înțeles deosebit față de cel uzual.

Generalizând abordările efectuate, concluzionăm că utilizarea informației contabile calitative duce la fundamentarea deciziei economice corecte, în scopul asigurării, precum și al desfășurării unei activități eficiente în condițiile actuale de competitivitate și profitabilitate. Succesul unei entități va depinde, din ce în ce mai mult, de felul în care managementul culege informațiile, de calitatea informațiilor culese, de rapiditatea prelucrării acestora în vederea identificării soluțiilor, de acțiunile întreprinse pe baza lor.

Calitatea informației contabile a fost propulsorul dezvoltării, așa încât toate cunoștințele noi se clădesc pe baza celor deja existente certificând astfel de fiecare dată calitatea acestora (Todea N., 2009). Competiția mondială se poartă, în prezent, pe tărâmul utilizării cât mai eficiente a cunoștințelor, informațiilor și noilor tehnologii de comunicații, sloganul fiind „*informația îți dă putere*” (Duțescu, 2000).

#### **Bibliografie:**

1. CLASSE, B., (traducere TABĂRĂ, N.) *Fundamentele contabilității*, Editura Tipografia Moldova, Iași, 2009
2. Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară, mf.gov.md
3. DUȚESCU, A., *Informația contabilă și piețele de capital*, Editura Economică, București, 2000
4. FELEAGĂ, N., *Îmbălânzirea junglei contabilității – concept și normalizare în contabilitate*, București, Editura Economică, 1996
5. HOROMNEA, E. – coordonator, *Introducere în contabilitate*, Editura Tipografia Moldova, Iași, 2014
6. Legea contabilității nr. 113 din 27.04.2007, Monitorul Oficial nr. 90-93 din 29.06.2007
7. TABĂRĂ, N., *Sisteme contabile comparate*, Editura Tipografia Moldova, Iași, 2014
8. TODEA, N., *Teoria contabilității și situațiile financiare*, Editura Eternitas, 2009

## **ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII MIJLOACELOR CU DESTINAȚIE SPECIALĂ ÎN ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE**

*Conf. univ. dr. Lidia CAUȘ, ASEM*

*Non-for-profit organizations have an important role in civil society in any country, including the Republic of Moldova. 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 the article are examined the recognition and evaluation, the documentation and accounting of the financing, the information presentation of the financing in the financial statements. In this article are exposed some proposals related to the financing in non-for-profit organizations, which will lead to the providing of some true and objective information to information users.*

**Cuvinte-cheie:** organizație necomercială, mijloace cu destinație specială, misiune specială, proiect, fonduri, venituri aferente mijloacelor cu destinație specială, cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială.

**JEL:** M-41

În Republica Moldova, organizațiile necomerciale dețin un rol important în societatea civilă, care au alt scop 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. Astfel, o *organizație necomercială* este o persoană juridică al cărei scop este altul decât obținerea de venit și care este înregistrată în modul prevăzut de legislația în vigoare.

Organizația necomercială ține contabilitatea în conformitate cu principiile de bază și regulile stabilite în Legea contabilității, Standardele Naționale de Contabilitate (SNC), Planul general de conturi contabile și alte acte normative. În temeiul Legii contabilității și întru perfecționarea reglementărilor contabile specifice aferente contabilității, în organizațiile necomerciale, au fost aprobate *Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale*, care au intrat în vigoare din 1 ianuarie 2015, totodată, fiind aprobate completări la Planul general de conturi contabile.

Obiectivul respectivelor indicații îl constituie descrierea particularităților contabilității și raportării financiare în organizațiile necomerciale. Aceste indicații se extind asupra tuturor organizațiilor necomerciale, înregistrate în conformitate cu legislația Republicii Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale ale acestora, cu sediul atât pe teritoriul țării, cât și peste hotarele ei. Indicațiile date nu se extind asupra instituțiilor cu autonomie financiară și instituțiilor publice.

Principala sursă de finanțare în cadrul organizațiilor necomerciale o constituie mijloacele cu destinație specială. Finanțatorii și donatorii impun restricții privind utilizarea mijloacelor acordate, care sunt înscrise în planurile bugetare. Astfel, entitățile trebuie să-și desfășoare activitatea în conformitate cu bugetele entităților. *Bugetul* reprezintă un document de planificare financiară a organizației pentru o serie de evenimente și activități statutare aferente unei perioade de gestiune, care conține date previzionate despre sursele de finanțare estimate și nivelul-limită al cheltuielilor corespunzătoare. Acest plan constituie un element important al contabilității de gestiune și al sistemului de control intern al organizațiilor.

**Mijloacele cu destinație specială** reprezintă activele și serviciile primite sub formă de granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, contribuții ale fondatorilor și membrilor, alte finanțări, mijloace și fonduri proprii a căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale. *Misiunea specială* presupune o acțiune a unei organizații desfășurată pe seama mijloacelor speciale, care constă în procurarea sau crearea anumitor active, finanțarea unor programe sau proiecte concrete etc. Aceste programe sau proiecte cuprind totalitatea acțiunilor, în concordanță cu resursele și termenele de realizare, direcționate spre realizarea unor misiuni speciale ce corespund obiectivelor statutare și cerințelor finanțatorilor, fondatorilor și membrilor entităților.

Organizația necomercială are obligația să aplice sistemul contabil în partidă dublă cu prezentarea situațiilor financiare, să înregistreze elementele contabile conform contabilității de angajamente, să elaboreze și să aplice politici contabile proprii, să elaboreze planul de conturi de lucru și să respecte ciclul contabil. Etapele ciclului contabil cuprind: întocmirea documentelor primare și centralizatoare; evaluarea și recunoașterea elementelor contabile; reflectarea informației contabile în conturi contabile; întocmirea registrelor contabile; inventarierea elementelor contabile; întocmirea bilanțului de verificare sau a cărții mari și a situațiilor financiare, conform formularelor din anexele la indicațiile metodice care diferă după conținut și structură de cele stabilite în SNC „Prezentarea situațiilor financiare”.

Structura surselor de finanțare, genurile de activități statutare, procedeele de contabilizare a mijloacelor cu destinație specială sunt indicate obligatoriu în Politicile contabile proprii ale organizației în conformitate cu cerințele indicațiilor metodice. În cadrul procedeele elaborate de sine stătător ale entităților necomerciale incluse în politicile contabile, trebuie să fie incluse modul de contabilizare a surselor de finanțare destinate acoperirii cheltuielilor administrative, de întreținere a organizației, de proiecte și a altor cheltuieli; surselor de autofinanțare utilizate pentru realizarea misiunilor speciale; salariilor, impozitelor și taxelor calculate din diferite surse de finanțare etc.

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, deosebim finanțări în monedă națională și valută 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 monetară și nemonetară. În funcție de sursa de finanțare, există mijloace cu destinație specială interne (efectuate de finanțatori autohtoni) și externe (obținute de la finanțatori străini).

Contabilitatea trebuie să asigure delimitarea și înregistrarea separată a mijloacelor cu destinație specială intrate și utilizate, ceea ce se determină de condițiile și restricțiile impuse de către donatori privind utilizarea finanțărilor acordate. Evidența se organizează în funcție de tipul mijloacelor și perioada de utilizare a acestora. Existența și mișcarea mijloacelor cu destinație specială sunt contabilizate în conturile de pasiv 425 **“Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”** și 537 **“Finanțări și încasări cu destinație specială curente”**. În conformitate cu Planul de conturi contabile, organizațiile necomerciale sunt în drept să elaboreze nomenclatorul subconturilor și conturilor analitice pentru fiecare cont sintetic, ce permite evidența mijloacelor cu destinație specială pe surse de finanțare, categorii de finanțări, direcții de utilizare și articole concrete de cheltuieli aferente proiectelor sau altor scopuri speciale. Conform Planului de conturi contabile sunt introduse următoarele conturi noi specifice activității organizațiilor necomerciale: 336 „Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune”, 341 „Fonduri”, 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”, 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)”, 618 „Venituri din activitatea economică”, 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”, 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)”, 718 „Cheltuieli din activitatea economică”.

Mijloacele cu destinație specială pot fi primite sub formă de active imobilizate, stocuri, servicii sau sub formă de numerar destinate procurării activelor, precum și acoperirii cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială. Recunoașterea inițială a mijloacelor cu destinație specială se efectuează în baza *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 mijloace vor fi îndeplinite și valoarea mijloacelor poate fi determinată în mod credibil.

*Evaluarea inițială* a mijloacelor cu destinație specială se efectuează în funcție de forma în care acestea au fost primite. Mijloacele primite sub formă monetară se evaluează la valoarea lor nominală, iar cele sub formă nemonetară se evaluează la costul de intrare, care se determină în conformitate cu SNC, ținând cont de regulile stabilite în indicațiile metodice.

Mijloacele cu destinație specială, ce urmează să fie primite, se înregistrează:

Dt 161 „Creanțe pe termen lung” sau 234 „Alte creanțe curente”

Ct 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”

Ct 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”.

Mijloacele cu destinație specială intrate efectiv se înregistrează:

Dt 112 „Imobilizări necorporale”, 123 „Mijloace fixe”, 211 „Materiale”, 242 „Conturi curente în monedă națională”, 243 „Conturi curente în valută străină” etc.

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

Mijloacele cu destinație specială pot fi utilizate pentru acoperirea cheltuielilor curente, achiziționarea sau fabricarea activelor curente, acordarea avansurilor, procurarea sau crearea imobilizărilor necorporale și corporale. Înregistrările contabile se întocmesc în funcție de calea de utilizare a respectivelor mijloace.

În cazul suportării de către entitate a cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială, se reflectă:

Dt 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”

Ct 521 „Datorii comerciale curente”.

Concomitent, se înregistrează diminuarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorarea veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială:

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

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Ct 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”.

Utilizarea mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea stocurilor și a altor active circulante, precum și pentru acordarea avansurilor se înregistrează:

1) în cazul valorii activelor utilizate:

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

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Ct 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”;

2) în cazul valorii activelor și avansurilor acordate și neutilizate:

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

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Ct 535 „Venituri anticipate curente”.

Este binevenită prevederea nouă din indicațiile aprobate, despre faptul că, în conformitate cu politicile contabile, organizația necomercială poate înregistra finanțările cu destinație specială aferente stocurilor și avansurilor acordate la venituri anticipate în sumă totală. În acest caz, pe măsura utilizării stocurilor și decontării avansurilor acordate, veniturile anticipate se vor deconta la venituri curente.

Mijloacele cu destinație specială primite sub formă de active imobilizate sau utilizate pentru procurarea acestora se înregistrează:

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

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

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

Organizațiile necomerciale care acumulează și distribuie mijloace cu destinație specială altor beneficiari, contabilizează utilizarea acestor finanțări în următorul mod:

1) transferarea numerarului și a altor active beneficiarilor – ca majorare a creanțelor și diminuare a numerarului și a altor active;

- 2) decontarea mijloacelor cu destinație specială transferate beneficiarilor – ca diminuare a finanțărilor cu destinație specială și majorare a datoriilor curente;
- 3) decontarea reciprocă a creanțelor și datoriilor aferente mijloacelor cu destinație specială utilizate și confirmate prin rapoartele beneficiarilor – ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor curente.

În cazul primirii și utilizării mijloacelor cu destinație specială *în valută străină*, precum și la data întocmirii situațiilor financiare, apar diferențe de curs valutar favorabile sau nefavorabile, care se înregistrează ca majorare sau diminuare a încasărilor cu destinație specială. Aceste diferențe se referă la soldurile numerarului în casierie și la conturile curente în valută străină, la conturile de depozit, la creanțele și datoriile în valută străină aferente mijloacelor cu destinație specială și se contabilizează la data efectuării tranzacției și la data raportării. Ca majorare a finanțărilor cu destinație specială se recunosc *dobânzile* calculate pentru soldurile mijloacelor speciale în conturile curente și de depozit, altor investiții în monedă națională și valută străină.

Mijloacele cu destinație specială *neutilizate* apar în cazul utilizării incomplete a mijloacelor permise, din motivul sistării proiectelor sau după finalizarea acestora, când suma mijloacelor permise depășește suma mijloacelor utilizate. Cu acordul finanțatorului, mijloacele neutilizate pot fi rambursate, redirecționate la cofinanțarea altor programe sau lăsate la dispoziția organizației necomerciale.

În cazul rambursării mijloacelor cu destinație specială neutilizate, se înregistrează:

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

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Ct 112 „Imobilizări necorporale”, 123 „Mijloace fixe”, 211 „Materiale”, 242 „Conturi curente în monedă națională”, 243 „Conturi curente în valută străină”.

Redirecționarea mijloacelor cu destinație specială la cofinanțarea altor proiecte se reflectă:

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

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Ct 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”

Ct 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”.

Decontarea mijloacelor neutilizate și rămase la dispoziția organizației necomerciale se înregistrează:

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

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Ct 341 „Fonduri”, subcontul 3413 „Fondul de autofinanțare”.

Deosebită pentru organizațiile necomerciale, este **Situația modificărilor surselor de finanțare**, care prezintă informația privind soldurile și fluxul: mijloacelor cu destinație specială; mijloacelor nepredestinate; contribuțiilor fondatorilor și membrilor; fondurilor; altor surse de finanțare. În situația respectivă, pentru fiecare element, se indică soldul la începutul perioadei de gestiune, majorările și diminuările pe parcursul perioadei și soldul la sfârșitul perioadei de gestiune.

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, conduce la furnizarea unor informații obiective și veridice utilizatorilor de informație, necesare luării deciziilor în cadrul activității entității, 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 general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.119 din 06.08.2013. Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr.233-237, art.1534.
3. Ordinul Ministerului Finanțelor nr.188 din 30.12.2014 cu privire la aprobarea Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale și completarea Planului general de conturi contabile. Monitorul Oficial nr.11-21 din 23.01.2015.

## RESTITUIREA SUBVENȚIILOR PENTRU ACTIVE: EFECTELE ȘI CONTABILIZAREA ACESTEIA

*Prof. univ. dr. hab. Vasile BUCUR, ASEM  
Marin GRIGORI, contabil*

*Dans cet article on examine la modalite de comptabilisation de la restitution des subventions en fonction de la methode acceptee par l'entite (la deduction ou nondecution du cout d'entree des actifs immobilizes), l'origine de l'entite beneficiare de subvention, la methode d'amortissement des actifs.*

*On argumente la necesite du respect des principes de la prudence, la concordance entre les depenses et les revenus dans la, cadre du meme type d'activite, l'exclusion de la methode de deduction de la subvention du cout de l'actif subventionne en sue de l'assurance de la comparabilite des indicateurs de l'activite des entites.*

**Cuvinte-cheie:** *subvenție, contabilitatea subvențiilor, restituirea subvențiilor, metoda deducerii subvenției din costul activului, atribuirea subvenției la majorarea capitalului propriu.*

**JEL: M – 41**

De regulă, subvenția beneficiată de către o entitate nu se restituie guvernului (organelor de stat centrale sau locale, naționale și internaționale) sau altor persoane juridice și fizice. În caz contrar, sursele bănești sau activele beneficiate nu trebuie să fie tratate ca subvenții. Însă, în practica activității entităților, se întâmplă cazuri, în care entitatea ce a beneficiat de o subvenție, din diferite motive, trebuie să ramburseze o parte din subvenție sau chiar integral subvenția.

În conformitate cu prevederile SNC „Capital propriu și datorii” (CPD), rambursarea parțială sau integrală a unei subvenții nu se tratează ca o modificare a estimării contabile a activelor veniturilor sau cheltuielilor (2, p. 128-129) și nu se face legătură cu SNC „Politici contabile”, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare (2, p. 42-44). În IAS 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală”, rambursarea subvențiilor se înregistrează ca o ajustare a unei estimări contabile (1, p. 352-353), în baza normelor IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori” (1, p. 202-213). În acest context, în IAS 8 sunt enumerate estimările clienților incerti, uzuri morale a stocurilor, valori juste ale activelor și datoriilor financiare, duratei de utilizare a activelor imobilizate, a schemei preconizate de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activele amortizabile, obligațiilor privind *varantele* etc. Concret, despre modificarea estimărilor aferente valorii activelor imobilizate, veniturilor anticipate sau a cheltuielilor condiționate de rambursarea unei subvenții, nu se specifică, deși această specificare se cere.

În esență, era rațională că și în SNC „Capital propriu și datorii” să se specifice că restituirea unei subvenții este tratată ca o modificare în estimările contabile conform SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

După cum denotă studiile, modul de contabilizare a restituirii subvențiilor este condiționat de:

- a) tipul subvențiilor beneficiate de către entitate aferente:
  - activelor imobilizate amortizabile;
  - activelor imobilizate neamortizabile;
  - veniturilor;
- b) subvențiile aferente activelor imobilizate sunt beneficiate de către o entitate publică (de stat) sau de către o altă entitate;
- c) metoda de contabilizare a subvențiilor beneficiate:
  - prin deducerea sau nededucerea subvențiilor din costul de intrare a activelor subvenționate.

În toate aceste situații, se poate examina și impactul reevaluării, deprecierei, reluării unor pierderi din depreciere cu și fără constituirea provizioanelor respective asupra restituirii activelor imobilizate în respectarea principiului prudenței. Este evident că problemele menționate nu pot fi dezvăluite într-un volum atât de limitat. Totuși, unele dintre ele intenționăm să le examinăm.

În cazul beneficierii unei subvenții de către entitate, cu excepția celor de stat, pentru activele imobilizate amortizabile sau neamortizabile, conform prevederilor SNC CPD, rambursarea (parțială sau integrală) a subvenției se contabilizează ca diminuare a veniturilor anticipate și a valorii activelor

rambursate sau majorare a datoriilor față de stat și/sau alți creditori, decontate anterior. Când suma subvenției rambursate depășește venitul anticipat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită, se recunoaște drept cheltuieli curente (2, p. 128).

În prevederile IAS 20, se specifică: „rambursarea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin creșterea valorii contabile a activului sau prin deducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă. Amortizarea suplimentară acumulată, care ar fi fost recunoscută la zi ca o cheltuială în absența subvenției, se trece imediat pe cheltuieli (1, p. 353).

Astfel, prevederile SNC „CPD” tratează modul de contabilizare a restituirii unei subvenții fără a lua în considerare:

- atribuirea subvenției la active sau la venituri;
- metoda de contabilizare a subvenției aferente activelor prin amortizarea mărimii subvenției pe parcursul duratei de utilizare, recunoscând pe o bază sistematică venitul financiar pe parcursul duratei de utilizare a activului parțial sau integral subvenționat sau prin deducerea sumei subvenției din costul (valoarea) de intrare a activului respectiv;
- subvenția este beneficiată de către o entitate de stat, municipală, sau publică cu autonomie financiară sau de către o altă entitate. Modul de contabilizare a subvențiilor la entitatea de stat, municipală sau publică cu autonomie financiară este expus în SNC „CPD”, însă contabilizarea rambursării parțiale sau integrale a acesteia lipsește. Era rațional să se atragă atenție și la soluționarea problemei în cauză. Studiile denotă că rambursarea unei subvenții poate să influențeze rezultatul financiar în funcție de metoda amortizării activului imobilizat subvenționat.

În continuare, examinăm următorul exemplu: La 18.03.201X, o entitate beneficiază de o subvenție de 200 000 lei pentru procurarea unui utilaj. Utilajul a fost procurat, transportat, montat și pus în funcțiune la 01 iunie 201X la costul de intrare de 260 000 lei, valoarea reziduală a fost stabilită de 5000 lei, durata de utilizare 6 ani. Urmează să determinăm suma amortizării utilajului după trei metode prevăzute de SNC, INC și IAS 16. Din aceste considerente, fie că volumul de produse fabricate cu participarea utilajului subvenționat constituie în anul: I – 50 000 de unități, II – 90 000 de unități, III – 130 000 de unități, IV – 150 000 de unități, V – 140 000 de unități, VI – 80 000 de unități, total 640 000 de unități.

Conform acestor date, suma amortizării anuale a utilajului va fi calculată astfel:

**Tabelul 1**

**Calculul amortizării utilajului conform metodelor prevăzute de SNC INC**

Anul de exploatare	Costul de intrare (lei)	Valoarea amortizabilă (lei)	Suma amortizabilă conform metodei (lei):					
			liniare		Unităților de producție		Diminuării soldului	
			anuale	acumulate	anuale	acumulate	anuale	acumulate
201X	260000	255 000	42 500	24792	19922	19922	86632	50535
201X+1	260000	255 000	42 500	67292	35860	55782	69794	120329
201X+2	260000	255 000	42 500	109792	51797	107579	46538	166867
201X+3	260000	255 000	42 500	152292	59766	167345	31032	197899
201X+4	260000	255 000	42 500	194792	55782	223127	20604	218503
201X+5	260000	255 000	42 500	2237292	31875	255002 <sup>1</sup>	13815	232318
201X+6	260000	255 000	42 500	255000	-	-	22682	255000

Cota-parte a valorii amortizabile per 1 unitate de produse în cazul amortizării, conform metodei unităților de producție, constituie 0,39844 lei. Astfel, în primul an de exploatare a utilajului, suma amortizării constituie 19922 lei (50000 x 0,39844). În mod similar, este calculată amortizarea utilajului pe ceilalți ani – 201X+1 – 201X+5.

Suma amortizării utilajului, în anul 201X (întâi decembrie), conform metodei diminuării soldului constituie 50535 lei (260 000 x 0,3332 x 7/12)<sup>2</sup>, în anul 201X+1 (ianuarie-mai) – 36 097 lei (260 000 x 0,3332 x 5/12), iar în perioada iunie-decembrie – 33 697 lei [(260 000-50535-36097) x

<sup>1</sup> Depășirea valorii amortizabile cu 2 lei s-a obținut pe seama rotunjirilor.

<sup>2</sup> 0,3332 reprezintă norma dublată a amortizării liniare: 0,3332 [(100 : 6) x 2]

0,3332 x 7/12)]. În anii calendaristici 201X+2 -201X+6, suma amortizării utilajului se calculează în mod similar.

Să admitem că entitatea, la 1 ianuarie 201X+3, din cauza neîndeplinirii condițiilor stabilite restituie 55% din suma beneficiată, sau 110 000 lei (0,55 x 200 000). Calculul amortizării în baza căruia se recunoaște venitul provenit din subvenție este prezentat în tabelul 2.

**Tabelul 2**

**Calculul amortizării utilajului din valoarea subvenționată**

Anul de exploatare	Suma subvenției (lei)	Valoarea amortizabilă (lei)	Suma amortizării conform metodei (lei):					
			liniare		Unităților de producție		Diminuării soldului	
			anuale	acumulate	anuale	acumulate	anuale	acumulate
201X	200 000	200 000	33 333	19445	15625	15625	39635	39635
201X+1	200 000	200 000	33 333	52778	28125	43750	54740	94375
201X+2	200 000	200 000	33 333	86111	40625	84375	36500	130875
201X+3	200 000	200 000	33 333	119444	46875	131250	24339	155214
201X+4	200 000	200 000	33 333	152777	43750	175000	16160	171374
201X+5	200 000	200 000	33 333	186110	25000	200000	10836	182210
201X+6	200 000	200 000	33 333	13990	-	-	17790	200000

Fie că entitatea dată nu reprezintă întreprindere de stat și, la 1.01.201X+3, din componența finanțării cu destinație specială, subvenția beneficiată a fost transferată în venit anticipat pe termen lung (200 000 lei), și e recunoscut venit financiar, conform metodei liniare în sumă de 86 111 lei, unităților de producție – 84 375 lei, diminuării soldului – 130 875 lei. În contul 424 „Venituri anticipate pe termen lung”, soldul va constitui, în cazul amortizării:

- liniare – 113 889 lei (200 000 – 86 111)
- unităților de producție – 115 625 lei (200 000 – 84375)
- diminuării soldului – 69125 lei (200 000 – 130 875).

Înregistrarea contabilă aferentă restituirii parțiale a subvenției (55%), sau 110 000 lei, va urma astfel conform metodei liniare și unităților de producție:

Debit 424 „Venituri anticipate pe termen lung” – 110 000 lei

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională” – 110 000 lei.

diminuării soldului: Debit 424 „Venituri anticipate pe termen lung” – 69125 lei

Debit 722 „Cheltuieli financiare” – 40875 lei

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională” – 110 000 lei

După cum se observă, impactul rambursării unei subvenții asupra rezultatului financiar al entității este determinat de metoda amortizării activului subvenționat, de mărimea acesteia stabilită spre restituire (în procente) și de termenul expirat din momentul punerii în funcțiune a activului imobilizat până la momentul rambursării. În exemplul dat, entitatea restituie 55% din suma subvenției beneficiate la 01.01.201X+3. În cazul aplicării metodei de calculare a amortizării liniare și a unităților de producție, nu se va înregistra nicio cheltuială. În cazul amortizării activului, conform metodei diminuării soldului, entitatea va înregistra drept cheltuieli curente 40 875 lei (110 000 – 69 125). Cu această sumă, va fi diminuat rezultatul financiar contabil.

După restituirea unei părți a subvenției, în contul 424 rămâne sold în cazul amortizării: liniare – 3889 lei (113 889 -110 000), unităților de producție – 5625 lei (115 625 – 110 000), care urmează a fi recunoscute drept venit financiar în perioada după rambursare.

Cheltuielile provenite din restituirea unei subvenții, conform Codului Fiscal al Republicii Moldova, nu sunt incluse în componența celor spre deducere.

Un alt dezavantaj al SNC CPD. Suma amortizării activelor imobilizate determinată din valoarea subvenționată a acestora este contabilizată drept costuri și/sau cheltuieli curente în funcție de destinația de utilizare a activelor. Însă, venitul provenit din subvenție se recunoaște drept venit financiar. Astfel, rezultatul financiar din activitatea operațională este diminuat, iar rezultatul altor tipuri de activitate – majorat cu această sumă. Nu se respectă principiul concordanței cheltuielilor și veniturilor în cadrul unuia și aceluiași tip de activitate. În scopul înlăturării dezavantajului menționat, este rațional de contabilizat și suma amortizării determinată din valoarea subvenționată a activului



drept cheltuieli financiare.

O altă problemă o reprezintă metoda de contabilizare a subvenției prin deducerea acesteia din costul de intrare a activului subvenționat și a rambursării acesteia.

Studiile denotă că metoda deducerii subvenției poate fi aplicată în cazul evaluării ulterioare a activelor imobilizate la cost. Fiind astfel evaluate, entitatea va păstra această valoare diminuată cu suma subvenției (cu excepția deprecierii, capitalizării costurilor ulterioare etc.) pe parcursul duratei de utilizare. Dacă entitatea va evalua activele imobilizate conform modelului reevaluării, metoda deducerii subvenției din costul de intrare a activelor imobilizate subvenționate își pierde valoarea. Doar la finele anului gestionar entitatea va trebui să compare valoarea contabilă a activului imobilizat cu valoarea justă a acestuia. Deoarece valoarea lui, anterior, a fost diminuată cu suma subvenției, logic valoarea justă devine mai mare ca valoarea contabilă. Prin urmare, activul va fi reevaluat până la valoarea justă, fără a fi luată în considerare subvenția dedusă din costul de intrare la recunoașterea inițială a activului. Astfel, apare dilema: sau de aplicat modelul reevaluării activelor imobilizate subvenționate neglijând metoda deducerii subvenției din costul de intrare a acestor active, sau de acceptat metoda deducerii subvenției și de neglijat (de a nu fi aplicat) modelul reevaluării activelor. Dacă acceptăm metoda deducerii subvenției din costul de intrare al activului imobilizat, atunci, în IAS 16 „Imobilizări corporale” și IAS 38 „Imobilizări necorporale”, este rațional de a specifica faptul că activele imobilizate subvenționate nu se supun reevaluării.

Din punct de vedere economic, admiterea metodei deducerii subvenției din costul de intrare al activului imobilizat subvenționat este contradictorie principiului necompensare: subvenția se atribuie direct la micșorarea sursei de proveniență a activelor subvenționate (finanțării speciale și veniturilor anticipate) și nu se recunoaște nici ca cheltuieli, nici ca venituri aferente subvenției. Astfel, vom păstra destinația reevaluării.

Existența a două metode de contabilizare a subvențiilor (prima – prin recunoașterea subvenției drept venit anticipat, a doua – prin deducerea din costul de intrare a activului imobilizat) nu asigură caracteristica calitativă a informațiilor situațiilor financiare – comparabilitatea. Dacă ne imaginăm două entități care fabrică aceleași tipuri de produse, aproximativ cu aceeași structură a activelor, care au beneficiat de subvenții pentru active, una dintre care aplică metoda de recunoaștere a subvenției cu venituri anticipate, iar cealaltă – metoda deducerii acesteia din costul activelor, mulți indicatori ai activității entităților vor fi incomparabili. Gradul incompatibilității indicatorilor crește cu cât subvenția este mai mare. Este dificil de înțeles prevederile standardelor de contabilitate în privința asigurării comparabilității indicatorilor activității entităților în condițiile alternativității contabilizării subvențiilor aferente activelor.

Pe de o parte, în standarde, se elaborează criterii care stau la baza comparabilității indicatorilor activității entităților, iar pe de altă parte, se stabilesc metode de contabilizare a subvențiilor care nu permit asigurarea acestei comparabilități. Situația este paradoxală. În scopul înlăturării acestui dezavantaj, este rațional de exclus metoda deducerii subvențiilor din costul de intrare al activelor subvenționate.

Deoarece metoda deducerii subvenției există și în SNC CPD și în IAS 20, apare problema modulului de contabilizare a restituirii subvenției care este ocolit în SNC CPD. În literatura autohtonă de specialitate, nu se atrage atenția la suma subvenției cu care urmează a majora valoarea activului subvenționat în cazul restituirii unor subvenții. Felegă N., în cazul dat, majorează valoarea activului subvenționat și diminuează numerarul cu suma subvenției ce se rambursează (6, p. 220). Considerăm că, în această situație, este rațional de luat în considerare principiul prudenței. Trebuie procedat cu subvenția rambursată la fel ca și cu evaluarea activului transferat din categoria celor destinate vânzării în categoria activelor în utilizare. Valoarea contabilă a activului subvenționat se propune să fie majorată cu subvenția rambursată diminuată cu suma amortizării acesteia. Diferența urmează a fi recunoscută ca cheltuieli. Să examinăm următoarele calcule în baza exemplului precedent (tabelul 3).

Dacă nu luăm în considerare principiul prudenței, atunci, rambursarea parțială a subvenției aferente utilajului va fi reflectată ca o restabilire (modificare în estimarea contabilă) a valorii activului subvențional, astfel:

Debit 123 „Mijloace fixe” – 110 000 lei

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională” – 110 000 lei

**Tabelul 3**

**Calculul amortizării liniare a valorii utilajului diminuată cu subvenția beneficiată în perioada de până la restituire**

Anul gestionar	Valoarea amortizabilă a utilajului (lei)	Suma amortizării utilajului (lei)		Valoarea subvenției spre rambursare (lei)	Suma amortizării subvenției spre rambursare ( lei )	
		anuală	cumulată		anuală	cumulată
201X	55 000	9167	5347	110 000	18 333	10 964
201X + 1	55 000	9167	14 514	110 000	18 333	29 297
201X + 2	55 000	9167	23 681	110 000	18 333	47 630
201X + 3	55 000	9167	23 881	110 000	18 333	65963

În cazul dat, începând cu 01.01.201X+3, entitatea urmează să calculeze amortizarea utilajului pe parcursul duratei de utilizare rămasă din valoarea amortizabilă de 141 319 lei (55 000 – 23 681 + 110 000). Suma amortizării lunare va constitui 3446,80 lei (141 319 : 41)<sup>1</sup>. Dacă entitatea, la 01.01.201X+4, integral va rambursa subvenția de 200 000 lei, suma amortizării lunare în perioada 201X+4 – 201X+6 va constitui 7660,41 lei [(55000-32848+200000):29]<sup>3</sup>, sau devine mai mare mai bine de două ori. Astfel, costurile condiționate de amortizarea utilajului subvenționat vor crește semnificativ.

Respectând principiul prudenței, suma subvenției spre rambursare cu care urmează a fi majorată valoarea amortizabilă a activului subvenționat va fi micșorată cu suma amortizării acestei subvenții, ca și cum ea reprezintă parte componentă a valorii utilajului. Prin urmare, valoarea amortizabilă a utilajului, la 01.01.201X+4, este de 83689 lei (55 000 – 23 681 + 110 000 – 47630), și nu 141 319 lei. Ca și în primul caz, suma amortizării lunare constituie 2041,20 lei (83 689 : 41). Când entitatea, la 01.01.201X+3, va rambursa integral subvenția, suma amortizării lunare va fi de 5385,83 lei [(55 000+200 000-32 848-65 963-18 333) : 29], și nu 7660,41 lei.

Suma amortizată a subvenției rambursate se propune să fie contabilizată drept cheltuieli curente. Astfel, rambursarea parțială a subvenției, la 01.01.201X+3, urmează să fie reflectată:

Debit 123 „Mijloace fixe” (pot fi posibile Dt 112 „Imobilizări necorporale”; Dt 132 „Active biologice imobilizate”; Dt 151 „Investiții imobiliare” etc.) – la suma subvenției rambursate, diminuată cu suma amortizării acesteia – 62 370 lei

Debit 722 „Cheltuieli financiare” – la suma amortizării subvenției, ca și cum ea este parte componentă a valorii activului – 47 630 lei

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională” – la suma totală rambursată a subvenției – 110 000 lei.

Această variantă de contabilizare a restituirii subvenției aferente activelor imobilizate amortizabile, în cazul în care entitatea aplică metoda deducerii subvenției aferente activelor imobilizate amortizabile, nu permite supraevaluarea amortizării pe parcursul duratei de utilizare rămasă. Începând cu 01.01.201X +3, suma amortizării lunare va constitui 2285,10 lei [(55 000 – 23681 + 62 370) :41]

Unele particularități pot fi posibile în contabilitatea rambursării subvențiilor pentru active imobilizate neamortizabile. În cazul acestor active, entitatea recunoaște numai venitul din subvenție, iar cheltuielile nu, deoarece activul respectiv subvenționat nu se amortizează. În exemplul subvenționării procurării unui teren, pe care urmează a fi construită o clădire, suma subvenției se recunoaște drept venit în mărime egală pe parcursul duratei de utilizare a clădirii. Apare întrebarea, dacă poate, oare, entitatea să aplice metoda deducerii subvenției din costul de intrare al activelor imobilizate neamortizabile. Nici în IAS 20, nici în SNC CPD, această problemă nu este stipulată. În opinia noastră, da. Însă subvenția va fi dedusă din costul de intrare al terenului subvenționat, și nu al clădirii construite pe teren. Rambursarea subvenției, din diferite motive de neîndeplinire a condițiilor stabilite, este rațional să fie contabilizată prin formula contabilă:

Debit 122 „Terenuri”

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională”

<sup>1</sup> 41 și 29 – numărul de luni ale duratei de utilizare rămasă.

Această rambursare se propune de reflectat ca o modificare în estimarea contabilă a terenului conform SNC „Politici contabile, modificări în estimările contabile, erori și evenimente ulterioare”. După modificarea în cauză subvenția nerambursată este rațional să fie repartizată pe perioade gestionare pe parcursul duratei de utilizare rămase a clădirii. Această sumă urmează a fi recunoscută ca venit financiar.

**Exemplu:** La 01.03.201X, o entitate beneficiază de o subvenție de 300 000 lei pentru a procura un teren la valoarea de 800 000 lei, în scopul construcției unei clădiri pentru oficiul entității. Costul clădirii construite în antrepriză este de 1 600 000 lei fără TVA. Clădirea este pusă în funcțiune la 01.04.201X+1, valoarea reziduală – 20 000 lei, durata de utilizare a clădirii este stabilită 30 de ani. La 01.05.201X+6, din diferite motive entitatea rambursează 40% din subvenția beneficiată.

Condițiile exemplului generează înregistrările contabile din tabelul 4:

**Tabelul 4**

**Înregistrările contabile aferente procurării terenului, construcției clădirii, beneficierii și rambursării subvenției**

Nr. crt.	Conținutul economic al operațiilor, calcule	Suma ( lei)	Conturi corespondente	
			debit	credit
1	Încasarea subvenției	300 000	242	425
2	Procurarea terenului	800 000	122	544
3	Înregistrarea clădirii construite de antreprenor: - la valoarea fără TVA - la suma TVA - la valoarea inclusiv TVA	1 600 000 320 000 192 000	121,123 534 -	- - 521,544
4	Achitarea datoriei pentru teren și clădirea construită este posibilă achitarea în rate (800 000+ 1 920 000)	2 720 000	521,544	242
5	Calcularea amortizării lunare a clădirii [(1 600 000 – 20 000) : 360]	4388,89	713	124
	<b>a) Subvenția nu este dedusă din costul terenului</b>			
6	Transferarea finanțării speciale în venit anticipat pe termen lung	300 000	425	424
7	Transferarea cotei-părți a veniturii anticipat pe termen lung în venit anticipat curent în primul an de exploatare a clădirii [( 300 000 :360) x 9] Recunoașterea veniturii curent lunar din subvenție (7500 : 9)	7500 833,33	421 535	535 622
8	31.12.201X+1:Transferarea cotei-părți a veniturii anticipat pe termen lung în venit anticipat curent	10 000	424	535
9	Restituirea parțială a subvenției ( 300 000 x 0,4), total din care: a) venit anticipat curent (833,33 x 8) b) venit anticipat pe termen lung (120 000 – 666,64)	120 000 666,64 113 333,36	 535 424	242 - -
10	Transferarea cotei-părți a veniturii anticipat pe termen lung în venit anticipat curent după restituirea parțială: [(180 000 : 299) x 8]	4816	424	535
11	Recunoașterea veniturii financiar lunar după restituire (4816:8)	602	535	622
	<b>b) Subvenția este dedusă din costul terenului</b>			
12	Deducerea subvenției din costul terenului	300 000	425	122
13	La 01.05.201X + 6: Restituirea parțială a subvenției	120 000	122	242

După restituirea subvenției, în varianta a) entitatea urmează a recalcula suma subvenției fiind recunoscută drept venit financiar în fiecare lună, începând cu mai 201X+6, în mărime de 602 lei (180 000 : 299), unde 299 – numărul de luni ale duratei rămase de exploatare a clădirii. Suma amortizării lunare a clădirii pe durata de utilizare rămasă va fi aceeași – 4388,89 lei.

În varianta b) – în cazul deducerii subvenției din costul de intrare a terenului din momentul punerii în funcțiune a clădirii entității nu va recunoaște niciun venit financiar. Entitatea nu va reflecta acest venit nici după restituirea parțială a subvenției în mărime de 120 000 lei. Valoarea contabilă a terenului la acest moment (dacă nu s-au produs alte modificări) va constitui 620 000 lei (800 000 – 300 000 + 120 000).

Însă entitățile pot beneficia de subvenții aferente activelor imobilizate neamortizabile nu numai pentru procurarea terenurilor pe care urmează a fi construită o clădire. În agricultura Republicii Moldova, ca și în alte țări, entitatea beneficiază de subvenții pentru active biologice imobilizate neamortizabile, cum ar fi: stimularea procurării animalelor de prăsilă și menținerea fondului genetic al acestora. Condițiile, în acest caz, sunt stabilite astfel: de a nu înstrăina, sacrifica animalele în timp de: pentru vaci – 4 ani, berbeci, oi, capre – 3 ani, scroafe, scrofițe – 2 ani etc. Apare problema care termen este necesar de luat ca bază pentru recunoașterea venitului provenit din subvenție, când aceasta nu este dedusă din costul activelor menționate – stabilit drept condiții ale subvenției sau durata de exploatare biologică și economică a activelor în cauză. În opinia noastră, acest termen poate fi durata de exploatare a animalelor stabilite biologic și economic, de exemplu, pentru vaci – 7-8 ani, oi – 9-10 ani, capre – 7-8 ani, scroafe – 5-6 ani. Astfel, dacă în timp de 4 ani vacile (juncile), de 3 ani – oile, berbecii, caprele de prăsilă procurate vor fi înstrăinate (vândute, sacrificate), entitatea este obligată să restituie subvenția beneficiată integral. Restituirea este rațional să fie reflectată:

- a) în cazul contabilizării subvenției ca venituri anticipate:
  - Debit 535 „Venituri anticipate curente”
  - Debit 424 „Venituri anticipate pe termen lung” – la suma soldurilor din aceste conturi
  - Debit 722 „Cheltuieli financiare” – la suma ce depășește soldurile din conturile 535,424
  - Credit 242 „Conturi curente în monedă națională”,
- b) în cazul deducerii subvenției din costul activelor biologice imobilizate:
  - Debit 132 „Active biologice imobilizate”
  - Credit 242 „Conturi curente în monedă națională”.

Dacă entitatea va aplica metoda deducerii subvenției din costul activelor biologice imobilizate neamortizabile, restituirea subvenției va fi reflectată prin majorarea activelor biologice și diminuarea numerarului.

Când entitatea de stat nu deduce subvenția din costul activelor imobilizate neamortizabile și decide să fie atribuită la majorarea altor elemente de capital propriu cu atribuirea ulterioară la majorarea capitalului social, această operație va fi reflectată astfel:

- Debit 342 „Subvenții ale entității cu proprietate publică”
- Credit 311 „Capital social”

În funcție de caz, restituirea subvenției, în această variantă, poate fi reflectată astfel:

- Debit 342 „Subvenții ale entității cu proprietate publică”
- Debit 311 „Capital social”
- Credit 242 „Conturi curente în monedă națională”

În cazul deducerii subvenției aferente activelor imobilizate neamortizabile de către o întreprindere de stat, restituirea subvenției va fi contabilizată prin majorarea valorii acestor active și diminuarea numerarului (conturile 241 sau 242), ca și pentru activele imobilizate amortizabile.

Sinteza materialelor expuse ne permite formularea următoarelor concluzii și recomandări:

1. Era de dorit ca, în SNC CPD, restituirea subvenției să fie tratată ca o modificare în estimările contabile cu referință la SNC „Politici contabile, modificări în estimările contabile, erori și evenimente ulterioare” ca și în IAS 20, respectiv de expus mecanismul de restituire a subvenției la entitatea de stat, când aceasta decide să fie oferită la majorarea capitalului social;
2. Modul de contabilizare a restituirii unei subvenții este condiționat de:
  - a) tipul subvențiilor aferente activelor imobilizate (amortizabile, neamortizabile), sau veniturilor;

- b) beneficiarul subvenției este entitate de stat sau altă entitate;
  - c) metoda de contabilizare a subvenției (ca venituri anticipate sau prin deducerea subvenției din costul de intrare a activului imobilizat);
3. Contabilitatea subvențiilor trebuie să fie argumentată în baza principiilor necompensării, concordanței cheltuielilor cu veniturile, periodicității, prudenței și reflectării caracteristicii calitative a informațiilor – comparabilității;
  4. Indiferent de metoda de amortizare a activului imobilizat în cazul nededucerii subvenției din costul de intrare al acestuia, când suma subvenției nu depășește soldul neamortizat al ei, entitatea va contabiliza drept micșorare a veniturilor anticipate pe termen lung și/sau curente și a numerarului; dacă suma subvenției spre rambursare depășește soldul subvenției neamortizate diferența urmează a fi contabilizată drept cheltuieli financiare;
  5. Cheltuielile, ca și veniturile provenite din subvenție, este rațional să fie contabilizate în baza principiului concordanței și periodicității în cadrul unuia și aceluiași tip de activitate;
  6. Metoda deducerii subvenției din costul de intrare al activului imobilizat subvenționat poate fi aplicată în cazul evaluării ulterioare a acestuia la cost. Dacă acceptăm această metodă de contabilizare a subvențiilor, atunci, în IAS 16 și IAS 38, este necesar de specificat că activele subvenționate în cazul aplicării metodei deducerii din costul acestora nu se supun reevaluării;
  7. Metoda deducerii subvenției este contradictorie principiului necompensării, iar existența a două metode (a deducerii și nededucerii subvenției) nu asigură comparabilitatea indicatorilor activității entităților chiar și de același profil. În scopul înlăturării acestui dezavantaj, este rațional de exclus, din IAS 20 și SNC CPD, metoda deducerii subvenției din costul de intrare a activului subvenționat;
  8. În cazul restituirii unei subvenții pentru un activ imobilizat amortizabil (dacă se aplică metoda deducerii) este rațional ca valoarea activului să fie majorată la suma subvenției diminuată cu suma amortizată a acesteia. Diferența se propune să fie contabilizată drept cheltuieli financiare. Astfel, se va respecta principiul prudenței și a concordanței;
  9. Dacă beneficiarul subvenției este o entitate de stat, care decide de a atribui subvenția la majorarea capitalului social, iar ulterior apare necesitatea de a fi rambursată, atunci se va contabiliza diminuarea subvenției sau capitalului social și/ sau a cheltuielilor cu diminuarea numerarului.

#### **Bibliografie:**

1. Monitorul Oficial al Republicii Moldova. Moldpres. Standardele Internaționale de raportare financiară (IFRS) 2007, incluzând Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) și Interpretările lor, la 1 ianuarie 2007, Chișinău. Tipografia Centrală, 2008.
2. Monitorul Oficial al Republicii Moldova. Moldpress. Acte normative în domeniul contabilității. Нормативные акты по бухгалтерскому учету. Chișinău. Combinatul Poligrafic, 2013.
3. Van GREUNING Nennie, SCOTT Darrel, TERBLANCHE Simonet. *Standarde Internaționale de raportare financiară. Ghid practic*. Ediția a VI-a IFRS. Institutul Irecson, București, 2011.
4. АВЕРЧЕВ И.В. МСФО – *Международные Стандарты финансовой отчетности. IFRS – Basis. 1000 примеров применения*. Москва Рид Групп, 2011.
5. ТУМАСЯН Р.З. *Комментарии к законодательству по бухгалтерскому учету Российской Федерации и практика его применения. Комментарии к законодательству*. Эксмо. Москва, 2010.
6. FELEAGĂ N. *Sisteme contabile comparate*. Ediția a II-a, vol. II. Normele contabile internaționale. Editura Economică, 2000.

## SNC „PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ÎN AGRICULTURĂ”: CĂLĂUZĂ PRACTICĂ SAU SUBIECT DE DISCUȚII

*Prof. univ., dr. hab., Alexandru FRECĂUȚEANU, UASM*

*The NAS „Accounting for agriculture” is the main methodological support for farms aimed to regulate the systemic reflection of specific economic facts in the rural sector. This objective is fulfilled with great difficulty, since most of the provided examples and explanations are wrong or do not correlate with the applicable legal documents. Therefore, this standard should be improved.*

**Key words:** agriculture, costs, inventories, products, yield.

Printre cele 16 noi **Standarde Naționale de Contabilitate**, care au intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2014 și au devenit obligatorii pentru toți subiecții economici începând cu anul 2015, un rol important îi revine SNC „**Particularitățile contabilității în agricultură**” [3].

De menționat că, în plan conceptual, noile standarde (inclusiv SNC ramural) se prezintă într-o lumină mult mai favorabilă decât cele vechi. Astfel, în opinia persoanelor inițiate, avantajele principale ale actelor normative în cauză rezidă în următoarele:

- a) abandonare, de regulă, a metodelor alternative de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile;
- b) expunerea mai reușită, mai simplă și mai accesibilă a subiecților abordate pentru contabilii practicieni, omiterea expresiilor stângace și confuze, focalizarea atenției asupra aspectelor de reflectare sistemică (cu ajutorul corespondenței conturilor) a faptelor economice;
- c) ilustrarea prevederilor expuse prin exemple convenționale, destul de numeroase și grăitoare. În îmbinare cu o redacție mai bună a textului (care a fost menționată mai sus), prezența exemplelor, calculelor și explicațiilor facilitează substanțial utilizarea standardelor noi în practică, contribuie la reducerea erorilor și incertitudinilor, iar, în fine, la o realizare mai eficientă a obiectivelor și funcțiilor contabilității într-o perioadă istorică atât de complicată și cu o decepție totală.

Pe de altă parte, nici noile **Standarde Naționale de Contabilitate** nu sunt ideale și conțin numeroase inexactități sau chiar erori, unele din acestea fiind destul de semnificative.

Cu părere de rău, acest neajuns se referă în deplină măsură și la SNC „**Particularitățile contabilității în agricultură**”, unicul standard de orientare ramurală din totalitatea noilor reglementări contabile naționale. Astfel, în tabelul 1, în calitate de exemplu de active biologice, pe lângă specii (grupuri) concrete de animale și plante, este numită și piscicultura, adică creșterea peștilor. Dar aceasta nu corespunde realității, deoarece creșterea peștilor reprezintă o ramură (direcție) specifică a zootehniei care, de asemenea, este cunoscută sub denumirea de „*acvacultură*”. Activitatea de creștere a peștilor nu trebuie confundată cu activele biologice propriu-zise asupra cărora sunt direcționate eforturile colectivelor de piscicultori, adică cu larvele, alevinii, peștii de-o vară și alte populații ihtiologice ale heleșteielor.

În punctul 7, se indică faptul că facilitatea transformărilor biologice se efectuează în gospodării prin asigurarea regnului vegetal și animal cu ... „*temperatură*”. Este o expresie nereușită, deoarece plantele și animalele se asigură nu cu temperatură, ci cu căldură (de exemplu, în cazul creșterii tineretului avicol în perioada rece a anului, producerii legumelor sau florilor în sere de iarnă etc.).

În punctul 14, în calitate de plantații perene mature servește sintagma „*fâșii forestiere de protecție*”. Dar termenul „*fâșii*” este incorect și reprezintă o traducere mecanică (directă) din limba rusă. În cazul dat, trebuie operat cu terminologia **Codului silvic** nr. 887 din 21 iunie 1996. Iar aici, în articolul 5 alineatul (1), se folosește nu noțiunea de „*fâșii*”, ci de „*perdele forestiere de protecție*” amplasate pe terenurile cu destinație agricolă [1].

În exemplul 1 din punctul 17, sunt comise două gafe ridicole, care pun la îndoială nu atât pregătirea contabilă a elaboratorilor standardului în cauză sau a comisiei de experți (dacă asemenea comisie, în genere, a existat), cât gradul de familiarizare al acestora cu bazele viticulturii sau a fitotehniei în ansamblu. Printre altele, în standard, se afirmă că, la sfârșitul primului an de vegetație, din cauza condițiilor climaterice, în plantația viticolă, au fost depistați butași uscați. Dar persoanele competente câtuși de puțin în domeniul agriculturii știu că, la finele anului (adică în toiu iernii), plantele cultivate în țară, în câmp deschis (inclusiv butașii), se află în repaus vegetativ, sunt lipsite de

aparatur foliar și nu au nici măcar lăstari verzi sau mlădioși în baza cărora s-ar putea judeca despre starea fiziologică a acestora. În plus, solul poate fi acoperit cu un strat de zăpadă, ceea ce complică și mai mult examinarea plantelor și aprecierea stării acestora (vii, vătămate, uscate parțial, pierite etc.).

De asemenea, se afirmă că plantația viticolă, care a fost înființată în anul 201X și pentru care anul în cauză reprezintă primul an de vegetație, a fost transferată în categoria plantațiilor pe rod abia în anul 201X+6, adică cu o întârziere enormă (de doi ani) și absolut nemotivată (în condițiile exemplului, nu se menționează nimic despre clauze de forță majoră, lucrări de reconstrucție sau restabilire forțată etc.). Doar în condiții agrotehnice normale, plantațiile viticole urmează să fie transferate în componența activelor biologice mature (adică a plantațiilor exploatare), la începutul celui de-al cincilea an de vegetație. Așa prevede și articolul 5 din **Legea viei și vinului** nr. 57 din 10 martie 2006 [2]. Neglijarea acestor cerințe firești și legiferate conduce la denaturarea (diminuarea) inevitabilă a costurilor de producție în fitotehnie și a valorii producției agricole globale, la completarea neconformă a raportului statistic (anual) nr. 29-AGR „Producția obținută la culturile recoltate de pe toată suprafața însămânțată” și apariția riscului de sancționare financiară a entităților de către organele fiscale teritoriale.

Nu este reprezentativ nici exemplul privind calculația costului efectiv unitar al produselor obținute la cultivarea grâului de toamnă din anexa 2.

În acest exemplu, este expusă, în mod greșit, consecutivitatea contabilizării operațiunilor economice, iar însăși prima operațiune este prezentată într-un mod foarte ciudat. Doar în practică, la etapa inițială (când se efectuează treieratul poloagelor sau recoltarea prin metoda directă), se obțin boabe necondiționate (în masă fizică) și paie cu pleavă<sup>1</sup>. Boabele sunt transportate pe fățare. Aici ele se cântăresc și se trec la intrări în stare fizică (adică cu umiditate excesivă și diverse impurități). Menționăm că, în momentul cântării (determinării greutateii) boabelor treierate și stocării lor temporare pe fățare, deșeurile cerealiere încă nu există. Ele vor apărea mai târziu (deopotrivă cu deșeurile neutilizabile sau gunoiul mort și scăzământul natural), după efectuarea condiționării (uscării și purificării). Prin urmare, la descărcarea boabelor (sau recoltei) pe fățare, gospodăriile dispun de date numai despre greutatea (sau masa fizică) acestora. Greutatea (cantitatea) în cauză se înmulțește la costul planificat al unui kilogram de cereale (grâu de toamnă, orz de toamnă sau de primăvară etc.) și se înregistrează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază. În pofida acestor lucruri evidente și atotcunoscute, elaboratorii standardului ramural propun ca, la etapa inițială, să fie contabilizate (trecute la intrări) atât boabele transportate din câmp (ceea ce-i corect), cât și deșeurile cerealiere (sau furajere) (ceea ce-i absolut incorect). În plus, asemenea abordare majorează artificial recolta obținută. De aceea, la prima operațiune, suma de 16650 lei și cantitatea de 555 chintale de deșeurile cerealiere trebuie excluse.

În sfârșit, la dezvoltarea conținutului articolului de costuri „Întreținerea mijloacelor fixe” din anexa 4, se indică greșit că el include cota-parte a valorii anvelopelor tractoarelor, combinelor și mașinilor agricole. Autorii standardului sunt convinși că anvelopele menționate trebuie contabilizate în același mod ca și anvelopele pentru automobile, adică prin utilizarea conturilor pentru evidența cheltuielilor anticipate pe termen lung și curente. Dar aceasta nu este corect, întrucât, în cazul anvelopelor pentru alte mijloace tehnice autopropulsate (tractoare, greidere, combine etc.) sau remorcate (semănători, mașini de stropit ș.a.), nu există niciun fel de baze de date privind parcursul lor statistic mediu. Iar tentativa de a stabili parcursul efectiv al anvelopelor invocate (mai cu seamă, la combine și semănători) poate fi calificată de sceptici sau pedanți drept o bizarerie, drept un joc de cifre care nu are nicio valoare aplicabilă. Prin urmare, rămâne ca valoarea anvelopelor utilizate de parcul de mașini și tractoare să fie reflectată conform regulilor generale stabilite în punctul 42 din **SNC „Stocuri”**, adică drept majorare a costurilor/cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor.

#### **Bibliografie:**

1. Codul silvic nr. 887 din 21 iunie 1996. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 1997, nr. 4-5.
2. Legea viei și vinului nr. 57 din 10 martie 2006. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2006, nr. 75-78.
3. Standardul Național de Contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237.

---

<sup>1</sup> În multe gospodării, paieile nu se colectează, ci se mărunțesc nemijlocit de combină și se dispersează pe suprafața solului.

## ASPECTE METODOLOGICO-APLICATIVE ALE CONTABILITĂȚII REZULTATULUI DIN TRANZIȚIA LA NOILE SNC

*Prof. univ. dr. hab. Alexandru NEDERIȚA, ASEM*

*The transition to new national accounting rules implies certain discrepancies/differences in the form of gains and expenses, which are conditioned by the changes in the rules of recognising and assessing the accounting items. Such differences may evolve in the following main situations: recognition of start-up costs and goodwill; settlement of exchange rate differences related to the foreign currency contributions to the statutory capital; settlement of differences resulting from the reassessment of fixed assets; capitalisation of borrowing costs related to the assets with a long production cycle; settlement of assets and of deferred tax liabilities.*

*The differences arising from the transition to new regulations shall be recorded in a separate account covering the equity items, and shall be settled to retained earnings or uncovered losses in case of reforming the balance sheet.*

**Cuvinte-cheie:** politici contabile, tranziție, recunoaștere, evaluare, situații financiare, reglementări contabile.

**JEL:** M-41.

Începând cu 1 ianuarie 2015, toate entitățile din sectorul corporativ, precum și organizațiile necomerciale din Republica Moldova, sunt obligate să țină contabilitatea și să întocmească situații financiare în conformitate cu prevederile noilor reglementări contabile naționale [1, art. 4]. Aceste reglementări au fost elaborate în baza Directivelor Uniunii Europene și Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și cuprind 16 Standarde Naționale de Contabilitate (SNC), 3 Indicații metodice și Planul general de conturi contabile [2].

Modul de implementare a noilor reglementări contabile este stabilit de Recomandările metodice privind tranziția la noile SNC (în continuare – Recomandări metodice) [3] și expus în diferite publicații științifico-practice [4, p. 21-27; 5, p. 5-18]. Unele aspecte aferente tranziției la noile SNC se conțin în compartimentele „Prevederi tranzitorii” din reglementările contabile noi.

În cazul tranziției la noile reglementări contabile, este necesar să se ia în considerare faptul că prevederile acestora se aplică prospectiv, adică începând cu data intrării lor în vigoare. În acest context, nu este necesară corectarea indicatorilor din rapoartele financiare ale perioadelor de gestiune precedente. Totodată, în funcție de necesitățile informaționale proprii, entitatea poate aplica în bază benevolă prevederile noilor reglementări contabile retroactiv, cu dezvăluirea informațiilor aferente în notele la situațiile financiare. Aplicarea retroactivă este rezonabilă pentru entitățile ale căror situații financiare sunt auditate și are drept scop asigurarea comparabilității indicatorilor financiari pe perioade de gestiune.

Potrivit pct. 8 din Recomandările metodice, tranziția la noile reglementări contabile cuprinde următoarele etape principale:

- 1) formarea politicilor contabile conform prevederilor noilor SNC și altor reglementări contabile;
- 2) elaborarea, după caz, a planului de conturi de lucru conform cerințelor noilor SNC și Planului general de conturi contabile;
- 3) identificarea diferențelor aferente recunoașterii elementelor contabile;
- 4) identificarea diferențelor aferente evaluării elementelor contabile;
- 5) transpunerea soldurilor conturilor contabile, aplicate până la data tranziției la noile reglementări contabile, în conturile contabile noi [3, p. 68].

În afară de etapele sus-menționate, în cazul tranziției la noile reglementări contabile, entitatea trebuie să revizuiască formularele documentelor primare și ale registrelor contabile, precum și să opereze modificări în programele de contabilitate, în conformitate cu cerințele reglementărilor nominalizate.

Modul de tranziție la noile reglementări contabile este condiționat de politicile contabile selectate de către entitate pentru prima perioadă de aplicare a noilor reglementări contabile, inclusiv utilizarea sau neutilizarea metodelor alternative de recunoaștere, evaluare și contabilizare a faptelor



economice în conformitate cu IFRS [6].

Implementarea noilor SNC poate genera anumite diferențe, care, în principal, sunt condiționate de aplicarea noilor reguli de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile. La contabilizarea acestor diferențe, apar un șir de probleme, dintre care principalele sunt următoarele:

- perfectarea documentară a diferențelor din tranziția la noile SNC;
- recunoașterea și evaluarea diferențelor din tranziția la noile SNC;
- înregistrarea diferențelor din tranziția la noile SNC în conturile contabile;
- reflectarea diferențelor din tranziția la noile SNC în situațiile financiare;
- aprecierea consecințelor fiscale aferente diferențelor din tranziția la noile SNC.

Modul de documentare a operațiunilor aferente tranziției la noile SNC nu este reglementat sub aspect normativ. Totodată, în conformitate cu art. 19 din Legea contabilității, toate faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare. Astfel, operațiunile sus-menționate trebuie să fie perfectate prin documentele primare. Unul din aceste documente poate fi nota contabilă care servește drept bază pentru contabilizarea diferențelor din tranziția la noile SNC. Actualmente, lipsește formularul tipizat al notei contabile. În acest context, entitatea este în drept să elaboreze de sine stătător formularul notei contabile, ținând cont de elementele obligatorii prevăzute în Legea contabilității. Nota contabilă poate fi perfectată sub formă de tabel în care se reflectă înregistrările contabile privind derecunoașterea, reclassificarea și evaluarea elementelor contabile conform cerințelor noilor SNC, precum și transpunerea soldurilor conturilor contabile vechi în conturile contabile noi.

Recunoașterea și evaluarea reprezintă problemele fundamentale ale contabilității oricărui element contabil, inclusiv ale diferențelor din tranziția la noile SNC. În conformitate cu pct. 6 din Recomandările metodice diferențele nominalizate trebuie recunoscute după întocmirea rapoartelor financiare și reformarea bilanțului contabil pentru perioada de gestiune, care precede prima perioadă de aplicare a reglementărilor sus-menționate [3, p. 68]. Aceste diferențe se evaluează la valoarea contabilă a elementelor derecunoscute/decontate și se contabilizează în următoarele cazuri principale:

- derecunoașterea (eliminarea) cheltuielilor de constituire;
- derecunoașterea fondului comercial (goodwill-ului);
- decontarea diferențelor de curs valutar aferente aporturilor valutare în capitalul social;
- decontarea diferențelor (reducerilor/surplusului) din reevaluarea activelor imobilizate;
- capitalizarea costurilor îndatorării aferente activelor cu ciclul lung de producție;
- decontarea activelor și datoriilor amânate privind impozitul pe venit.

Conform Planului general de conturi contabile, diferențele din tranziția la noile SNC trebuie înregistrate în contul **335** „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile” ale cărui structură și mod de aplicare sunt prezentate mai jos.

#### Contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”

În debitul contului	În creditul contului
▪ valoarea contabilă a cheltuielilor de constituire derecunoscute (contul <b>111</b> )	▪ suma costurilor îndatorării capitalizate aferente activelor cu ciclul lung de producție (conturile <b>111, 121, 215</b> etc.)
▪ valoarea contabilă a fondului comercial (goodwill-ul) derecunoscut (contul <b>111</b> )	▪ suma diferențelor nefavorabile de curs aferente aporturilor valutare în capitalul social (contul <b>312</b> )
▪ valoarea activelor amânate privind impozitul pe venit (contul <b>135</b> )	▪ suma reducerilor din reevaluarea activelor imobilizate (contul <b>341</b> )
▪ suma diferențelor nefavorabile de curs aferente aporturilor valutare în capitalul social (contul <b>312</b> )	▪ valoarea datoriilor amânate privind impozitul pe venit (contul <b>425</b> )
▪ suma reducerilor din reevaluarea activelor imobilizate (contul <b>341</b> )	

Soldul contului **335** se determină ca diferența dintre debitul și creditul acestui cont și reprezintă mărimea rezultatului financiar provenit din tranziția la noile reglementări contabile. Soldul creditor al contului **335** constituie profitul din tranziție, iar soldul debitor – pierderea din tranziția la noile SNC.

Contul **335** se închide cu contul **332** „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți” la reformarea bilanțului întocmit pentru prima perioadă de gestiune în care au fost aplicate

noile reglementări contabile. Astfel, în cazul în care entitatea a efectuat tranziția la noile SNC în anul 2015, contul 335 se închide la reformarea bilanțului pentru acest an, cu întocmirea următoarelor înregistrări contabile:

1) la suma profitului din tranziția la noile SNC: Dt 335; Ct 332;

2) la suma pierderii din tranziția la noile reglementări contabile naționale: Dt 332; Ct 335.

Diferențele din tranziția la noile SNC se iau în calcul la determinarea indicatorului rd. 350 „Profit nerepartizat (pierdere) neacoperit al anilor precedenți” din noul formular al bilanțului [2, p. 13]. Totodată, rezultatul din tranziția la noile SNC (profitul/pierdere) se reflectă în mod obișnuit sau cu semnul „minus” (între paranteze) în rd. 150 „Rezultatul din tranziția la noile reglementări contabile” al Situației modificărilor capitalului propriu [2, p. 15].

Rezultatul din tranziția la noile SNC se recunoaște doar în scopuri contabile. La determinarea venitului impozabil, rezultatul nominalizat nu se ia în calcul. Această regulă rezultă din prevederile art. 44 alin. (10) din Codul fiscal, potrivit cărora diferențele rezultate din tranziția la SNC în vigoare din 1 ianuarie 2014 nu se recunosc în scopuri fiscale [7, p. 22]. În opinia noastră, prevederile nominalizate ale Codului fiscal nu sunt suficient argumentate, deoarece unele diferențe din tranziția la noile SNC, cum ar fi cheltuielile de constituire și diferențele nefavorabile de curs aferente aporturilor valutare ale fondatorilor reprezintă cheltuieli ordinare și necesare suportate în cadrul activității de întreprinzător a entității. Ca urmare, aceste cheltuieli corespund criteriilor de raportare la deduceri stabilite în Capitolul 3 „Deducerile aferente activității de întreprinzător” al Codului fiscal [7, p. 13-14] și trebuie deduse la determinarea venitului impozabil.

În concluzie, menționăm că diferențele din tranziția la noile SNC trebuie perfectate documentar, înregistrate în conturile contabile și luate în calcul la determinarea indicatorilor noilor formulare de situații financiare. Aceste diferențe sunt caracteristice doar pentru prima perioadă de aplicare a noilor SNC și nu afectează rezultatul fiscal al entității.

#### **Bibliografie:**

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 (în redacție nouă). În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 27-34 din 7 februarie 2014.
2. Standardele Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
3. Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 291-296 din 13 decembrie 2013.
4. NEDERIȚA, A. *Recomandări practice privind tranziția la noile reglementări contabile naționale*. În: Contabilitate și audit, 2013, nr.12, p. 21-27.
5. НЕДЕРИЦА, А., ТАБАН, Е. *О порядке формирования показателей вступительного баланса при переходе на Общій план счетов*. În: Contabilitate și audit, 2014, nr. 12.
6. Standardele Internaționale de Raportare Financiară. [www.minfin.md](http://www.minfin.md).
7. Codul fiscal și legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. În: Contabilitate și audit, 2014, nr. 1.

## **CONTABILITATEA ȘI EVALUAREA MĂRFURILOR**

***Prof. univ. dr. hab. Tudor TUHARI, UCCM***

*L'article scientifique est consacré aux principales questions comptables de l'achat, de la vente des marchandises, de la formation des leurs prix dans le secteur du commerce conformément les normes nationales et internationales de la comptabilité.*

***Cuvinte-cheie:*** mărfuri, produse, valoare, preț de vânzare cu amănuntul, preț intern, adaos la cost, adaos comercial

Astăzi, în condițiile economiei de piață, prin desfășurarea antreprenoriatului particular, se schimbă interesele unor grupuri de utilizatori ai informației contabile, ceea ce duce la schimbarea metodologiei, metodelor, procedeelelor determinării și calculării indicatorilor, precum și la modificarea conținutului unor categorii, elementelor contabile.

În contabilitatea standardizată și orientată spre respectarea Codului fiscal al Republicii Moldova, o deosebită atenție i se acordă contabilității impozitelor și taxelor către buget din veniturile întreprinderilor. Prin motivul dat, se lămurește că unele aspecte ale contabilității, cum ar fi problemele organizării contabilității analitice, specificul contabilității diferitelor tipuri de materiale, obiecte de inventar, mărfuri, precum și specificul formării prețurilor la evidența lor la păstrare, la vânzare, restituirii pierderilor acestora, modalitatea de reevaluare a valorilor numite rămân în umbră, neactualizate.

Studierea activității economice a unităților de comerț cu amănuntul, cu ridicata și de alimentație publică este actuală și de mare importanță, cuprinzând în vizorul investigațiilor de bază componenta economică a volumului de desfacere și utilizarea diversificată a indicatorilor calculați în baza unei analize minuțioase. Cadrul economic și contabil adecvat economiei de piață nu apare sporadic și de la sine odată cu adoptarea și proclamarea Standardelor de contabilitate și a Codului fiscal. Iată de ce este necesar să se efectueze un tur de orizont asupra problemei abordate în plan istoric, adică sunt mai mult decât necesare niște investigații științifice în privința dezvoltării mediului contabil și analitic la nivelul teoretico-metodologic și practic aplicativ. În această ordine de idei, se propun pentru discuție o serie de probleme mai relevante ce țin de cercetarea particularităților metodologice privind organizarea contabilității în comerț, în alimentația publică și în cooperarea de consum.

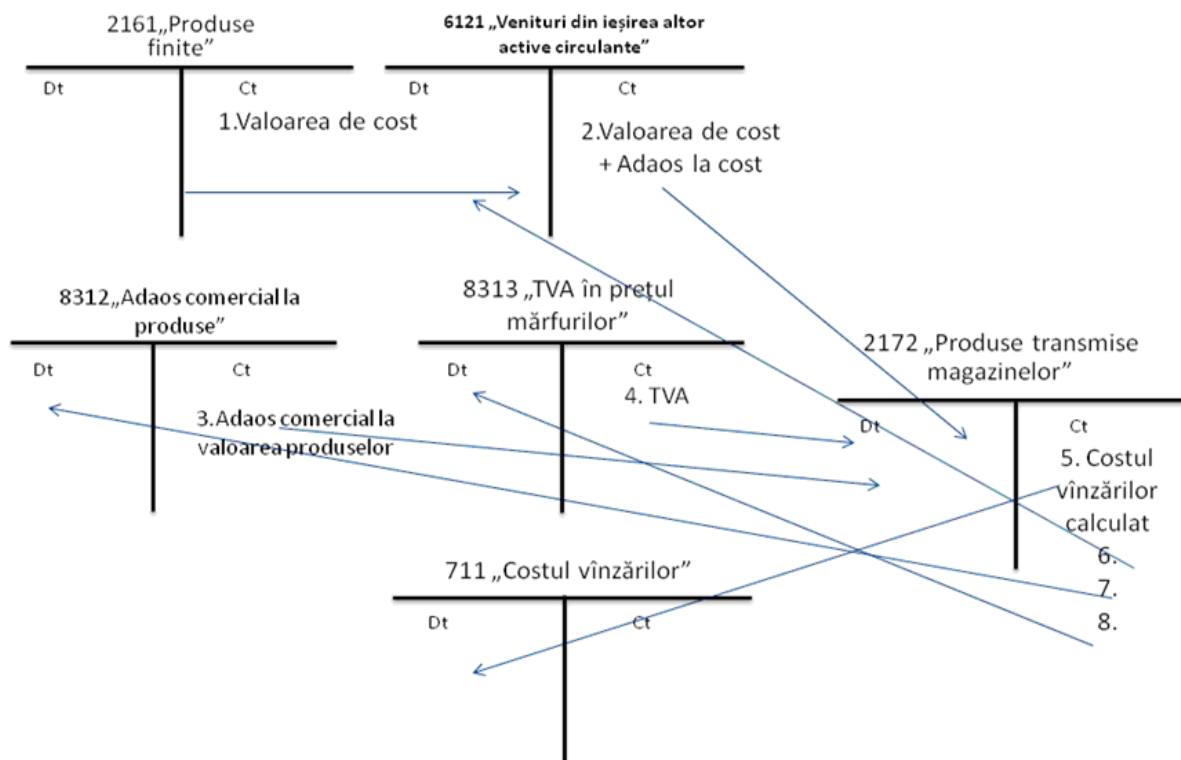
Evaluarea și contabilizarea corectă a mărfurilor și ambalajului exercită o influență benefică asupra mărimii veniturilor din vânzări, costului vânzărilor, asupra volumului de desfacere, asupra sumelor TVA și altor indicatori cantitativi și calitativi, privind generalizarea rezultatelor activității în perioada de gestiune. Din acest punct de vedere, se constată că situația de liberalizare a prețurilor și tarifelor în economia de piață necesită evaluarea autentică și veridică a mărfurilor și ambalajului prin calcularea adecvată și operativă a prețurilor de vânzare. Din această perspectivă, se recomandă folosirea unor metode de optimizare și minimizare a prețurilor prin relații matematice, ținând seama de adaosul comercial calculat pentru prețuri de vânzare și prețuri de procurare a mărfurilor și produselor în comerț cu amănuntul și în alimentația publică.

Un aspect special, care necesită studiere în conformitate cu SNC noi, se referă la conținutul și denumirea subconturilor la contul 217 „Mărfuri”. Pornind de la recomandările prevăzute la subconturile contului dat, lipsesc conturi care trebuie utilizate: „Mărfuri în comerțul cu amănuntul”, „Mărfuri în comerțul angro”, „Mărfuri (produse) achiziționate prin sistemul de achiziție” etc. Cât privește subcontul nou recomandat „Bunuri procurate în vederea revânzării”, acesta trebuia numit nu bunuri abstracte, dar mărfuri în comerț sau alimentația publică.

Referitor la subcontul „Produse transmise pentru vânzare magazinelor proprii”, ar fi binevenită ideea că producția și comerțul se recunosc ca două subdiviziuni separate și fiecare din ele ține interese de recunoaștere separată a rezultatului financiar propriu. De aceea, nu este de dorit să fie trecute produsele finite în categoria de mărfuri, pur și simplu, cu valoarea costului acestora prin formula contabilă: Debit contul 217.2 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii” și Credit contul 216.1 „Produse finite”. Având grijă de obținerea oricărui rezultat financiar intern pentru secția de producție, în contabilitate transmiterea produselor din depozitul acestora în magazinul de firmă poate fi trecută printr-un cont de tranzit și, în cazul dat, acest cont poate fi contul 612.1 „Venituri din ieșirea altor active circulante”, printr-un cont analitic „Venitul din transmiterea produselor în magazin propriu” (vezi schema).

În debitul acestui cont, se vor înregistra ieșirea produselor cu costul lor efectiv prin formula contabilă: Debit contul 612.1 „Venituri din ieșirea altor active circulante” Credit contul 216 „Produse finite”, iar în credit va urma o formulă: Debit contul 217.2 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii”, Credit contul 612.1 „Venituri din ieșirea altor active circulante” – cu valoare de un preț intern conținut din costul produselor plus un adaos (marjă) la cost pentru determinarea unui rezultat financiar intern pentru procesul activității de producție.

La încheierea lunii, contul 612.1 „Venituri din ieșirea altor active circulante” va fi închis cu o diferență între costul produselor transmise și valoarea acestora cu un preț intern (în care se include și așa-numitul adaos la cost).



**Schema 1. Transmiterea produselor spre vânzare magazinelor**

La subcontul 217.2 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii”, pentru produsele transmise din depozit în magazinul propriu, se va mai adăuga și adaosul comercial necesar și TVA la mărfurile puse pentru vânzare, determinând prețurile de vânzare cu amănuntul în comerț.

Operațiile la debit contul 217.2 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii”:

1. Ieșirea produselor din depozit în baza bonului de transfer la magazin cu valoarea de cost; Debit contul 612.1 „Venituri din ieșirea altor active circulante” Credit contul 216 „Produse finite”;
2. Evaluarea produselor cu adaos la cost pentru determinarea rezultatelor activității de producție; Debit contul 217.2 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii” Credit contul 612.1 1 „Venituri din ieșirea altor active circulante”;
3. Adaos comercial la valoarea de livrare a produselor primite la magazine; Debit contul 217.2 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii” Credit contul 831.2 „Adaos comercial la produse”;
4. TVA inclusă în prețul de vânzare cu amănuntul la mărfuri destinate vânzării în magazine; Debit contul 217.2 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii” Credit contul 831.3 „TVA în prețul mărfurilor”.

Operații la credit contul 217.2 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii” aferente mărfurilor vândute:

5. Costul vânzărilor determinat la sfârșitul lunii printr-un calcul special (Dt 711 Ct 217.2);
6. Decontarea adaosului la cost în baza procentului mediu printr-un calcul special aferent mărfurilor vândute (Dt 612.2 Ct 217.2);
7. Decontarea adaosului comercial la sfârșitul lunii aferent mărfurilor vândute (în baza calcului menționat prin procentul mediu) (Dt 831.2 Ct 217.2);
8. Decontarea cotei de TVA incluse în preț cu amănuntul la mărfuri (produse), transmise în magazine (Dt 831.3 Ct 217.2).

Pentru determinarea costului vânzărilor acestor produse, prin contabilitatea la sfârșitul lunii, se calculează procentul mediu al adaosului comercial și al adaosului la cost al produselor transmise și vândute în magazine proprii (de firmă).

Tabelul 1

**Calculul procentului mediu al adaosurilor la costul produselor și adaosului comercial pe lună**

	Adaosurile comerciale și la cost			Mărfuri (produse)			% mediu al adaosurilor	Adaosurile la stocul final al mărfurilor	Adaosul mărfurilor vândute	TVA calculată din vânzări	Costul vânzărilor
	Soldul la începutul lunii	La mărfuri (produse) intrate în magazine	Total	Sold final	Valoarea vânzărilor	Total					
Sold cont 612.1 (Adaos)	15000	16000	31000	150000	440000	590000	5,25	7875	23125		
Sold cont 831.2 (Adaos comercial la produse)	50000	110000	160000	150000	440000	590000	27,12	40680	119320		
<b>Total</b>	<b>65000</b>	<b>126000</b>	<b>191000</b>	<b>150000</b>	<b>440000</b>	<b>590000</b>	<b>32,37</b>	<b>48555</b>	<b>142445</b>	<b>73333</b>	<b>224222</b>

Prin tabelul dat, se calculează suma costului vânzărilor, suma adaosului la costul produselor și suma adaosului comercial la mărfurile vândute.

Deoarece, în timpul lunii, costul vânzărilor nu se poate calcula la mărfurile vândute conform rapoartelor magazinerilor în contabilitate valoarea mărfurilor cu preț de vânzare ieșite din magazin se înregistrează prin formula contabilă: Debit contul 711 „Costul vânzărilor” Credit contul 217.2 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii”, iar la sfârșitul lunii în baza calcului numit mai sus se determină toate elementele mărfurilor vândute, care se înregistrează prin formule de stornare a adaosului la cost, cel comercial și suma TVA.

Diferența care poate apărea între debitul și creditul contului 612.1 produselor transmise în magazine poate fi stornată la încheierea anului de gestiune.

Un alt aspect semnificativ în comerț îl prezintă procesul de formare a prețurilor de vânzare cu amănuntul. Elementele acestuia le reprezintă prețul mărfurilor de intrare, adaosul comercial și suma TVA. Formarea prețurilor în comerț și alimentația publică se determină în modul următor. În primul rând, se calculează nivelul necesar de adaos comercial, care depinde de:

- nivelul cheltuielilor operaționale;
- nivelul rentabilității (profitului) activității operaționale.

**Exemplul 1.** Nivelul cheltuielilor operaționale prezintă:

$$R_{ch} = \frac{\sum \text{Cheltuielilor operaționale}}{\sum \text{Vânzarea mărfurilor}} \times 100 = \frac{35300 \times 100}{160000} = 22\%, \text{ unde suma cheltuielilor}$$

operaționale 35300 lei, iar suma vânzării mărfurilor, inclusiv cu TVA – 160000 lei.

Nivelul (rata) profitului (rentabilitatea) este binevenită în funcție de viteza de circulație și alte condiții ale comerțului și se calculează în modul următor:

**Exemplul 2.** Profitul din vânzări va fi de 6400 lei, valoarea vânzărilor va constitui 160000 lei, rata profitului se constata:

$$R_{prof} = \frac{\sum \text{Profit}}{\sum \text{Vânzarea mărfurilor}} \times 100 = \frac{6400 \times 100}{160000} = 4\%$$

De aici, urmează că nivelul (rata) adaosului comercial necesită a fi constituit într-un procent de 26% (22+4)

La determinarea prețurilor cu amănuntul pentru mărfuri în magazine și bucatele fabricate, în

alimentație publică, pot fi utilizate două metode de calculare a adaosului comercial:

- prin preț de vânzare a mărfurilor (AC „a”), inclusiv cu TVA;
- prin adaos comercial raportat la prețul de cumpărare a mărfurilor (AC „b”).

În cazurile date, vor fi elaborate două formule:

Prin adaos comercial „a”

$$x = c + a \times x + \frac{x}{6}, \quad x = \frac{c}{\frac{5}{6} - a}$$

Prin adaos comercial „b”

$$X = 1,2 \times (c + b \times c) = 1,2c \times (1 + b)$$

De unde: **X** exprimă prețul de vânzare la mărfuri și bucate în alimentația publică, inclusiv TVA;

**c** – prețul de procurare a mărfurilor și materiei prime în alimentația publică;

**ax** – suma adaosului comercial;

**a** – nivelul adaosului comercial către preț de vânzare;

**b** – nivelul adaosului comercial la prețul de cumpărare a mărfurilor;

**1/6** – TVA din prețul de vânzare cu amănuntul cu taxa de 20%.

Însă, pentru a orienta adaosul comercial în corelare cu nivelul cheltuielilor și rata rentabilității, este mai binevenită metoda de determinare a prețurilor prin adaosul comercial raportat la prețul de vânzare cu amănuntul a mărfurilor și a bucatelor în comerț și alimentație publică.

**Exemplul 3.** Dacă ne referim la exemplul 1, unde nivelul cheltuielilor în comerț, în medie, e de 22%, iar rata rentabilității este binevenită de 4%, atunci adaosul comercial va constitui 26%.

Folosind formula de mai sus, având prețul de procurare a unei unități de marfă 20 lei, vom determina prețul de vânzare, inclusiv cu TVA:

$$X = \frac{20}{\frac{5}{6} - a} = \frac{20}{0,8333 - 0,26} = \frac{20}{0,5733} = 34,89 = 35 \text{ lei}$$

Adaosul comercial raportat la prețul de vânzare a mărfurilor în comerțul cu amănuntul poate fi recalculat în adaos comercial raportat la prețul de procurare (cumpărare) a mărfurilor, și invers prin formule, folosind taxa de TVA 20%.

$$"b" = \frac{a}{\frac{5}{6} - a}, \text{ în cazul nostru}$$

$$"b" = \frac{0,26}{\frac{5}{6} - 0,26} = \frac{0,26}{0,5733} = 0,4535 \text{ sau } 45,35\%$$

$$"a" = \frac{b}{1,2 \times (1 + b)}, \text{ în cazul nostru}$$

$$"a" = \frac{0,4535}{1,2 \times (1 + 0,4535)} = 0,26 \text{ sau } 26\%$$

La unele mărfuri social importante, pot fi stabilite limite la adaosul comercial (la prețul de procurare) și TVA de 8%. În cazurile date, vor fi introduse unele modificări în formulele de mai sus.

Metodologia contabilității și formării prețurilor la mărfuri prezintă cele mai importante momente pentru adoptarea deciziilor și atingerea rezultatelor financiare în comerț și alimentație publică în condiții concurențiale.

#### Bibliografie:

1. Standardele Naționale de contabilitate/Monitorul Oficial nr.233-237 din 22 octombrie 2013.
2. TUHARI T. *Contabilitatea operațiilor în comerț*, ASEM, 2002, 216 p.

## ПОСЛЕДСТВИЯ ВНЕДРЕНИЯ МСФО В РОССИИ: ПРЕДВАРИТЕЛЬНЫЕ ИТОГИ

*Доктор экономических наук, профессор, Тамара ВОРОНЧЕНКО,  
зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
АНО ВПО «Российская Академия предпринимательства»*

*В статье исследуются процессы внедрения МСФО в российскую практику учета и отчетности. Представлен анализ проведенных в данном контексте мероприятий, дана предварительная оценка начального этапа их реализации и предложены рекомендации по их развитию с учетом изменений в законодательстве и интересов различных стейкхолдеров.*

*This article examines the processes of implementation of IFRS in the Russian practice of accounting and reporting. Presents the analysis conducted in this context events, the preliminary results of the initial stage of their implementation and recommendations for their development taking into account changes in legislation and the interests of various stakeholders.*

Период реформирования российской системы учета и отчетности на базе МСФО длится около двадцати пяти лет, в течение которых произошли достаточно серьезные преобразования, значительно приблизившие отечественный учет к общепринятым международным нормам, хотя дебаты относительно необходимости процессов, масштабов и последствий принятия МСФО, велись достаточно долго и активно не только в России, но и в других развивающихся экономиках мира, формирование институциональной структуры которых происходило иначе, чем в экономиках развитых стран. Сомнения в абсолютной целесообразности осуществления данных процессов существовали даже после обязательного внедрения МСФО странами Европейского союза. Определяющим фактором решения любой страны о принятии или непринятии МСФО как на государственном уровне, так и на уровне бизнеса должен был быть вопрос получения политических, экономических и юридических выгод, в результате внедрения МСФО.

Для того, чтобы понять корни и характер системы бухгалтерского учета в России и возможность ее преобразования на основе МСФО, масштаб и проблемы, возможные к возникновению в случае положительного решения вопроса о принятии МСФО, изначально необходимо было исследовать ее состояние и развитие в течение предшествующих десятилетий. Проведенные исследования показали, что, несмотря на реформы бухгалтерского учета, происходившие в России с начала 1990-х годов и заключающиеся, в частности, в разработке российских стандартов бухгалтерского учета, названных традиционно Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), частично повторяющих МСФО, применение МСФО на практике было до их официального внедрения и по-прежнему связано с немалым количеством проблем из-за принципиальных различий между национальными и международными практиками, возникающих вследствие многообразия исторических, культурных и правовых традиций.

Сложность процессов реформирования российской системы учета и отчетности до сих пор проявляется в том, что сближение с требованиями МСФО осуществляется по широкому спектру фундаментальных направлений, носящих, прежде всего, концептуальный характер и определяющих, в частности, место и роль бухгалтерского учета в современной науке и в системе управления экономическими субъектами, его структурирования в разрезе финансового, управленческого, налогового и статистического в зависимости от специфики выполняемых функций и решаемых задач, а также оценки перспективности развития с учетом востребованности информации со стороны различных стейкхолдеров и ее ценности для принятия ими решений.

В силу сложившихся учетных традиций и менталитета российских бухгалтеров в профессиональной среде принципиальное восприятие МСФО происходит с большими сложностями. Прежде всего, это связано с необходимостью перехода к модели бухгалтерского учета и отчетности, основывающейся на профессиональном суждении бухгалтера, которое не является и не может быть регламентированной по определению. Вместе с тем, в силу

существования российских традиций, предусматривающих, если не наличие пошаговых инструкций, как при командно-административной централизованной системе, то, как минимум, конкретных вариантов учетной политики, предусмотренных современными правилами бухгалтерского и налогового учета, применение профессионального суждения бухгалтера выглядит неуместным и неубедительным.

Существует также довольно большое несоответствие между требованиями МСФО и российскими ПБУ, проявляющееся не только в применении принципов, лежащих в основу МСФО в целом, но, что еще более важно, в ряде технических различий. В связи с этим, внимание ученых и специалистов должно быть сосредоточено не столько на частично свершившемся вопросе официального принятия МСФО, сколько на реальном внедрении МСФО компаниями и признании профессиональным сообществом, поскольку процедуры ведения учета и подготовки отчетности, принятые и зафиксированные в правовых документах и существующая практика часто, во многом различаются.

Российская учетная практика показывает, что даже после принятия достаточно большого перечня нормативных документов, разработанных с учетом требований МСФО, а также официального их внедрения в организациях первого эшелона, многие принципы и способы ведения бухгалтерского учета, рекомендуемые ими, остаются нереализованными. При отсутствии мер ответственности за нарушение требований нормативных документов в отношении учетных процедур, они часто игнорируются.

Такие особенности институциональной среды российского бухгалтерского учета свидетельствуют о необходимости проведения фундаментальных исследований в сфере правового и методического обеспечения учетного процесса и решения практических вопросов постепенной модификации российской учетной техники в условиях внедрения МСФО и подготовки отчетности в соответствии с их требованиями.

Такие исследования безусловно проводятся, однако, несмотря на их значительное количество, они достаточно разнообразны, далеки от завершения, не способствуют решению многих проблем, а по многим принципиальным вопросам дальнейшего развития отечественной учетной системы, отсутствует единство мнений различных авторов.

Тем не менее, стоит отметить, что, как до, так и после внедрения МСФО российскими учеными проведены глубокие исследования фундаментальных проблем, посвященных специфике российской практики применения МСФО и анализу вопросов, касающихся отдельных сторон данного процесса, носящих прикладной характер.

В частности, исследуя принципиальные проблемы, присущие процессу внедрения МСФО в России, О.В. Рожнова акцентирует внимание на сложности разработки бухгалтерских правил, связанных с необходимостью «сочетать трудносочетаемое»: простоту со сложностью, стабильность правил с их постоянным изменением, ограниченность информации в отчетности с необходимостью представлять детальные пояснения, создание единых правил для всех организаций с присущей им индивидуальностью, которую невозможно описать единым правилом<sup>1</sup>.

Многими российскими экономистами (С.В. Модеровой, А.М. Петровой, О.А. Рыбалко, Л.Б. Трофимовой, Н.Ю. Юрченко) исследованы методические аспекты формирования информационной базы бухгалтерского учета в качестве основы для составления финансовой отчетности по международным стандартам. Особое внимание в своих трудах они уделяют такому важному методическому элементу учетной политики, как рабочий план счетов организации, готовящей отчетность по правилам МСФО.

Проблемам формирования учетной политики, адекватной требованиям МСФО, а также оптимизации информационной базы для составления отчетности и проведения экономического анализа в условиях применения МСФО, посвящены наши работы<sup>2</sup>.

Институциональные аспекты внедрения МСФО в российские организации рассматривают в своих работах Т.А. Гаранина, О.В. Соловьева, Л.Б. Трофимова. В частности, результаты

---

<sup>1</sup> Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности //Международный бухгалтерский учет. 2013. № 15. с. 2 - 8.

<sup>2</sup>Воронченко Т.В. Оптимизация информационной базы экономического анализа в условиях применения МСФО //Аудиторские ведомости, 2013 г., № 5, с. 43 -55.



достаточно серьезного исследования, посвященного оценке влияния МСФО на ценностную значимость показателей финансовой отчетности в России, представлены в работах Т.А. Гариной, в которых тестируется гипотеза о силе взаимосвязи данных, подготовленных на основе МСФО и российских стандартов с показателями фондового рынка и выяснению вопроса о том, какие стандарты обеспечивают большую ценностную значимость информации. Результаты эмпирического исследования, представленные автором доказывают, что значимой разницы в ценностной значимости между РСБУ и МСФО не обнаружено. Вместе с тем, дальнейшие исследования в этой области необходимы для того, чтобы отслеживать изменения в ценностной значимости показателей учета с течением времени по отношению к изменениям российской институциональной среды и экономическому развитию страны.<sup>1</sup>

Вопросы методологии подготовки финансовой отчетности по международным стандартам представлены в работах Н.А. Бреславцевой, М.А. Вахрушиной, Н.В. Генераловой, И.Д. Деминой, О.Е. Качковой, О.В. Рожновой, Л.А. Чайковской, содержащие разработки в части состава и методов оценки показателей отчетности. В своих работах они доказывают преимущества методологии и практики формирования показателей отчетности по правилам МСФО, в том числе, на основе применения профессионального суждения бухгалтера, отмечая, в то же время, проблемы его внедрения в российской практике, в силу существования вышеотмеченных препятствий.

Учитывая недостаточный опыт российских бухгалтеров в составлении консолидированной отчетности, а также насущную актуальность выполнения таких работ в связи с внедрением МСФО в организациях, обязанных ее составлять в соответствии со своим статусом, согласно Федеральному закону «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ, указанные авторы разработали доступные методики по консолидации показателей отчетности участников финансово-промышленных групп.

Поиску путей совершенствования методов представления в отчетности информации об отдельных видах активов и обязательств с учетом требований МСФО посвящены работы И.А. Воропаевой, Т.Ю. Дружиловской, О.А. Зубаровой, В.В. Ковалева.

В работах М.А. Вахрушиной, Т.В. Воронченко, В.Б.Ивашкевича, А.Д.Шеремета содержатся рекомендации по интеграции финансового и управленческого учета и использования их данных для составления интегрированной отчетности, содержащей по правилам МСФО, наряду с финансовыми и нефинансовыми показателями.

Исследуя проблемы реформирования российской системы бухгалтерского учета и подводя предварительные итоги практики внедрения МСФО необходимо, на наш взгляд, обратить внимание на проблемы создания российских стандартов для малых и средних организаций, исследованию которых посвящены работы многих российских ученых, среди которых, тем не менее, нет единства мнений по указанным проблемам. Так, Миславская Н.А., Дзбоева Д.П. высказываются за создание отдельных бухгалтерских стандартов для субъектов малого и среднего бизнеса<sup>2</sup>, а Гетьман В.Г. предлагает разработать специальные стандарты только для малых организаций<sup>3</sup>. В данном вопросе, наша позиция совпадает со взглядами большинства российских ученых, считающих, что для малых и средних организаций более приемлемыми являются простые формы учета, а разработка и внедрение вышеуказанных стандартов не является первостепенной задачей.

Кроме того, по оценкам большинства специалистов, МСФО для малых и средних организаций не отличаются простотой и не все могут применяться при создании соответствующих отечественных стандартов. На наш взгляд, в перспективе, можно было бы, на основе МСФО, разработать три комплекта стандартов: для крупнейших корпораций; для крупных организаций и для малых и средних организаций.

Резюмируя проведенное исследование, отметим наличие многочисленных и

---

<sup>1</sup> Т.А.Гарина. Принятие международных стандартов финансовой отчетности в России: влияние на ценностную значимость финансовых отчетов, «Международный бухгалтерский учет», 2013, № 6.

<sup>2</sup> Миславская Н.А., Дзбоева Д.П. Развитие системы бухгалтерского учета субъектов малого предпринимательства: точка зрения // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 21. с. 29 - 34.

<sup>3</sup> Гетьман В.Г. Резервы совершенствования бухгалтерского учета и отчетности коммерческих организаций в России // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 41. с. 22 - 34.

разнообразных проблем современной системы отечественного бухгалтерского учета, затрагивающих всевозможные сферы нормативного регулирования учета и его практической реализации. В частности, это усложнение учета в связи с параллельным действием МСФО и российских ПБУ; несовершенство существующих программных продуктов; принципиальное различие в целях учета: МСФО направлены на предоставление максимально прозрачной информации инвесторам, в то время как составление российской отчетности в соответствии с РСБУ носит в основном фискальный характер. Существенным итогом проведенного анализа является вывод о том, что в настоящее время исчерпывающих рекомендаций в отношении путей решения вышеназванных проблем нет. Они слишком разнообразны и требуют конкретных исследований и разработок в соответствующих сферах применения стандартов.

#### **Литература:**

1. ВОРОНЧЕНКО Т.В. *Оптимизация информационной базы экономического анализа в условиях применения МСФО* //Аудиторские ведомости, 2013 г., № 5, с. 43 -55.
2. ГАРАНИНА Т.А. *Принятие международных стандартов финансовой отчетности в России: влияние на ценностную значимость финансовых отчетов*, «Международный бухгалтерский учет», 2013, № 6.
3. ГЕТЬМАН В.Г. *Резервы совершенствования бухгалтерского учета и отчетности коммерческих организаций в России* // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 41. с. 22 - 34.
4. МИСЛАВСКАЯ Н.А., ДЗБОЕВА Д.П. *Развитие системы бухгалтерского учета субъектов малого предпринимательства: точка зрения* // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 21. с. 29 - 34.
5. РОЖНОВА О.В. *Актуальные проблемы финансовой отчетности* // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 15. с. 2 - 8.

## **НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА В АПК: СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ**

***Доктор экономических наук, профессор, С.М. БЫЧКОВА  
зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» ФГБОУ ВО СПбГАУ  
Почетный работник Высшего профессионального образования РФ***

*Рассмотрены преимущества и недостатки налоговой политики АПК России, положительные и отрицательные моменты выбора общего и специального налогового режима, выдвинуты предложения по совершенствованию.*

*Advantages and shortcomings of a tax policy of agrarian and industrial complex of Russia, the positive and negative moments of a choice of the general and special tax regime are considered, proposals for improvement are reviewed.*

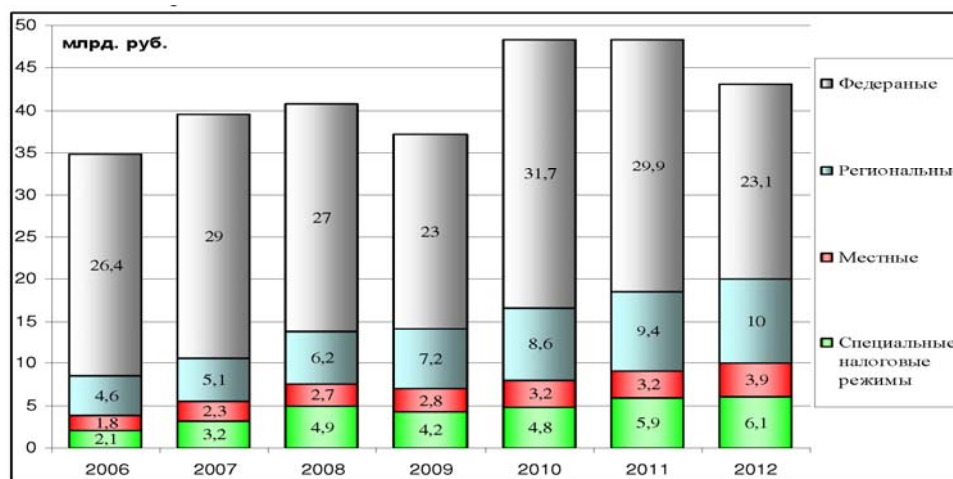
***Ключевые слова:*** агропромышленный комплекс, режимы налогообложения, общий режим налогообложения, единый сельхозналог, налоговая нагрузка.

***Key words:*** agroindustrial complex, taxation modes, general regime of the taxation, uniform agricultural tax, tax burden.

Привлечению инвестиций в агропромышленный комплекс (АПК) и формированию эффективной инвестиционной политики в настоящее время уделяется значительное внимание, поскольку именно инвестиции способны выступить «катализатором» развития экономики как государства в целом, так и любого его региона или муниципального образования.

Инвестиции имеют большое значение как для будущего положения предприятий, так и для экономики страны в целом. С их помощью осуществляется расширенное воспроизводство основных средств производственного и непроизводственного характера, укрепляется материально-техническая база субъектов хозяйствования, что позволяет предприятиям увеличивать производство сельскохозяйственной продукции, улучшать условия труда и быта работников. От них зависят себестоимость, ассортимент, качество, новизна и привлекательность продукции, а также ее конкурентоспособность.

Для выполнения этой задачи с учетом новых реалий бизнес-климата на правительственном уровне необходимо определить принципы и дополнительные преференции для стимулирования инвестиционной активности в сфере АПК. С учетом вышесказанных проблем следует проанализировать **преимущества** и **недостатки** налоговой политики АПК. Структура налоговых платежей в сельском хозяйстве представлена на рисунке 1.



**Рисунок 1. Структура налоговых платежей в сельском хозяйстве РФ, млрд. руб.**

Удельный вес и структура налоговых платежей в консолидированном бюджете РФ в целом по экономике в 2005-2012 гг. представлены в таблицах 1-2. Обобщение приведено в таблице 3.

Сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право выбора режима налогообложения: общий или специальные налоговые режимы (единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН, глава 26.1 НК РФ), упрощенная система налогообложения (УСН, глава 26.2 НК РФ) и единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД, глава 26.3 НК РФ), применяемые при определенных условиях и при соответствии определенным критериям). Уменьшение налогового бремени в организациях агропромышленного сектора и упрощение ведения налогового учета – основные цели введения единого сельскохозяйственного налога, ориентированного исключительно на сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Налоги, уплачиваемые сельскохозяйственными товаропроизводителями на общем режиме налогообложения и на ЕСХН, представлены на рисунке 2.



Таблица 1.

*Удельный вес и структура налоговых платежей в консолидированном бюджете РФ в целом по экономике в 2005-2012 гг., млрд. руб.*

Наименование показателя	Годы																							
	2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012									
	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%								
Налог на прибыль организаций	1332,9	26,6	1670,6	28,0	2172,2	31,3	2513,0	31,6	1264,6	20,1	1878,5	24,0	2270,3	23,6	2355,4	21,5								
Налог на доходы физических лиц	707,0	14,1	930,4	15,6	1266,1	18,2	1665,8	21,0	1665,0	26,5	1789,6	22,9	1994,9	20,7	2260,3	20,6								
Налог на добавленную стоимость	1472,3	29,3	1511,1	25,3	1424,7	20,5	1038,7	13,1	1207,2	19,2	1421,5	18,2	1844,9	19,2	1990,7	18,2								
Акцизы	253,7	5,1	270,6	4,5	289,9	4,2	314,7	4,0	327,5	5,2	455,0	5,8	603,9	6,3	785,3	7,2								
Налог на добычу полезных ископаемых	908,7	18,1	1162,3	19,4	1197,4	17,2	1708,0	21,5	1053,8	16,8	1401,6	17,9	2042,5	21,2	2459,4	22,5								
Налог на имущество организаций	152,1	3,0	201,9	3,4	262,7	3,8	323,5	4,1	385,8	6,1	428,5	5,5	465,2	4,8	536,3	4,9								
Земельный налог	48,5	1,0	45,4	0,8	68,9	1,0	80,2	1,0	95,2	1,5	118,2	1,5	44,0	0,5	141,0	1,3								
Специальные налоговые режимы	79,0	1,6	112,6	1,9	156,0	2,2	204,3	2,6	192,5	3,1	207,7	2,7	234,1	2,4	295,4	2,7								
Прочие налоги	65,1	1,3	71,9	1,2	113,0	1,6	96,0	1,2	92,3	1,5	126,5	1,6	117,5	1,2	130,2	1,2								
<b>ИТОГО налоговых доходов</b>	<b>5019,3</b>	<b>100</b>	<b>5976,8</b>	<b>100</b>	<b>6950,9</b>	<b>100</b>	<b>7944,2</b>	<b>100</b>	<b>6283,9</b>	<b>100</b>	<b>7827,0</b>	<b>100</b>	<b>9617,3</b>	<b>100</b>	<b>10954,0</b>	<b>100</b>								

Таблица 2.

*Структура налоговых доходов от специальных налоговых режимов в консолидированном бюджете РФ в 2005-2012 гг., млрд. руб.*

Наименование показателя	Годы																							
	2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012									
	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%								
УСНО	36,5	46,2	58,7	52,13	84	53,77	119,6	58,54	109,46	56,88	134,37	64,71	158,99	67,91	188,81	69,62								
ЕНВД	40,2	50,89	50,3	44,67	56,3	36	30,84	63,92	33,21	70,61	34,00	71,25	30,43	78,57	28,97									
ЕСХН	0,7	0,89	1	0,89	1,5	0,96	2,4	1,17	2,17	1,13	2,68	1,29	3,88	1,66	3,84	1,42								
СРП	1,6	2,03	2,6	2,31	14,5	9,27	19,3	9,45	16,9	8,78	-	-	-	-	-	-								
<b>ИТОГО</b>	<b>79</b>	<b>100</b>	<b>112,6</b>	<b>100</b>	<b>156</b>	<b>100</b>	<b>204,3</b>	<b>100</b>	<b>192,45</b>	<b>100</b>	<b>207,65</b>	<b>100</b>	<b>234,12</b>	<b>100</b>	<b>271,22</b>	<b>100</b>								



**Рисунок 2. Состав обязательных платежей, уплачиваемых сельскохозяйственными товаропроизводителями по двум системам налогообложения.**

Уровни налоговой нагрузки по предприятиям, производящим и перерабатывающим сельскохозяйственную продукцию представлены в таблице 3.

**Таблица 3**

**Уровни налоговой нагрузки по предприятиям, производящим и перерабатывающим сельскохозяйственную продукцию**

Группы предприятий	Общий режим налогообложения, %	Единый сельскохозяйственный налог, %
Предприятия, производящие сельскохозяйственную продукцию	9,7	5,4
Предприятия, перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию	5,1	1,6

- Поступление налоговых платежей в консолидированный бюджет РФ в целом по экономике (2012/2005) – увеличение в 2 раза (в т.ч. от специальных налоговых режимов)- в 3,73 раза.
- Поступление ЕСХН (один из 5 специальных налоговых режимов) (2012/2005) - увеличение в 5,5 раз.

Положительные и отрицательные моменты применения ЕСХН сводятся к следующему.  
**Отрицательные моменты применения ЕСХН:** трудности со сбытом готовой продукции, т.к. покупатели – налогоплательщики НДС теряют право произвести налоговые вычеты; отсутствие

возможности отразить в бухгалтерской и налоговой отчетности суммы налоговых вычетов по НДС, неучтенных до перехода на уплату ЕСХН; снижение конкурентоспособности продукции в результате повышения ее себестоимости, отпускных цен. Для того чтобы уменьшить суммы налога нередко завышаются расходы организации. **Положительные моменты применения ЕСХН:** уменьшение количества начисляемых и уплачиваемых налогов; сокращение сумм уплачиваемых налогов для слабых и средних хозяйств; оптимизация сроков уплаты налога; при грамотном подходе к организации учетного и производственного процесса агрофирмы будут иметь возможность не уплачивать следующие налоги: налог на прибыль организаций, НДС, налог на имущество организаций (а в некоторых случаях, транспортный налог, водный налог и земельный); создание принципа добровольности выбора налогового режима.

**Вывод – вопрос о целесообразности применения общего или специального налогового режима продолжает оставаться открытым, и каждый налогоплательщик должен сам просчитать, какой вариант ему более подходит.**

**Предлагаем следующие меры по совершенствованию:**

- Ввести дифференцированную налоговую льготу по налогу на прибыль в зависимости от сумм вложенных инвестиций в сельскохозяйственное производство перерабатывающими и ремонтно-техническими предприятиями.
- Для предприятий, которые ежегодно увеличивают количество распаханых земельных площадей, можно установить ставку земельного налога в размере 0 %. Такой шаг позволит не только увеличивать производство отечественных кормов, объемы овощей, фруктов и зерновых культур, но и позволит существенно снизить площади неиспользуемых земель.
- Установить льготы по региональным налогам - налогу на имущество организаций и транспортному налогу. Ставка налога на имущество организаций (в сельском хозяйстве) возможно при наличии соответствующих условий снизить на 50 % от общеустановленной. Для сельскохозяйственных товаропроизводителей, реализующих инвестиционные проекты на сумму более определенного существенного для каждого региона уровня ставку данного налога можно установить в размере 0,5 % от налоговой базы.
- Освободить от уплаты транспортного налога сельхозпредприятия и крестьянские (фермерские) хозяйства по зарегистрированному на них грузовому автотранспорту, используемому в сельскохозяйственном производстве.
- Ввести определенные льготы при использовании энергосберегающих технологий.
- Изменить «Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы» (утв. Правительством РФ №1 от 01.01.2002), изменив интервал срока амортизации продуктивных животных (молочных коров) вместо 5-7 лет – 3-5 лет. Это приблизит срок амортизации для целей налогообложения к фактическому сроку эксплуатации основного средства – коровы. В сочетании с уменьшением срока полезного использования коров в бухгалтерском учете появится возможность более точно распределять затраты между молоком и мясом КРС, повысить обоснованность инвестиций в увеличение срока продуктивного использования коров, и тем самым, способствовать росту поголовья и продуктивности коров.
- Использовать инструменты налогообложения для ускорения процесса перехода сельскохозяйственных земель от неэффективных собственников к эффективным. С этой целью **одновременно** существенно увеличить ставку налога на землю сверх существующей ставки<sup>1</sup> и предусмотреть льготу (до полного освобождения) по этому налогу для сельхозпроизводителей, обеспечивающих реализацию с/х продукции в расчете на 1 га в соответствии с разработанным для этой цели региональным нормативом (возможно с учетом специализации). Всю сумму собранного налога использовать для дополнительного стимулирования сельхозпроизводителей, увеличив

---

<sup>1</sup> Увеличение налоговой ставки в пользу региональных бюджетов, т.к. они отвечают за валовой объем производства с/х продукции, освобождение от земельного налога для сельхозпроизводителей не должно привести к снижению поступлений в местные бюджеты, поэтому предлагаем сохранить существующий уровень, поступающий в пользу местных бюджетов.

ставку субсидий на 1 га с/х угодий, относящейся к зеленой корзине по классификации ВТО.

- Утвердить мораторий на изменение нулевой ставки налога на прибыль при ОСН для сельхозорганизаций на 15 лет (срок инвестиционных кредитов), расширить эту льготу для сельхозпереработчиков.
- С целью повышения инвестиционной привлекательности освободить от налога на имущество с/х производителей (региональный налог).

Надеемся, что данные меры позволят улучшить финансовое состояние АПК, т.к. налогообложение оказывает прямое воздействие на экономическое состояние сельскохозяйственных товаропроизводителей через налоговую нагрузку в целом, ставки, льготы, режимы налогообложения.

#### **Литературы:**

1. Налоговый кодекс РФ <http://base.garant.ru/10900200/>
2. [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc\\_1135087342078](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1135087342078)
3. КАЗЬМИН АГ, ОРОБИНСКАЯ И.В. *Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей России*. Современная экономика: проблемы, тенденции и перспективы, № 9, 2013.

### **ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ: ИХ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ**

*Др. эконом. наук, профессор, Пелагея ПАПКОВСКАЯ,  
УО «Белорусский государственный экономический университет», Минск,  
Республика Беларусь*

*Investigated aspects of the formation of financial results and their use in conjunction with the development of economic processes and the national standards of accounting and reporting. The structure of the profit and loss account of business entities are invited to form according to the submitted technical approaches.*

**Key words:** *financial results, national standards of accounting, financial reporting, economic processes.*

Порядок формирования финансовых результатов и их использование обусловлен современным состоянием и развитием экономических процессов и национальные стандарты по бухгалтерскому учету и отчетности должны быть адекватны этим условиям. Однако нельзя признать вполне обоснованной действующую учетную практику, которая не обеспечивает отражение реальных результативных показателей предпринимательской деятельности. Фактические показатели конечного финансового результата организации и его использования в отчетном периоде необходимы как собственником (учредителям), так и инвесторам различных экономических интересов. В этой связи в методике формирования показателей финансового результата коммерческой организации и его представления в формах бухгалтерской отчетности особого рассмотрения заслуживает вопрос об участии государственной поддержки и безвозмездной помощи в этом процессе. В качестве таковых выступают различные виды финансовой помощи: отсрочка уплаты налогов (или их поэтапная уплата), освобождение от уплаты налогов, возмещение сумм уплаченных налогов, понижение цен (тарифов) на использование различных видов энергии, предоставление бюджетных ссуд, возмещение части процентов за пользование банковскими кредитами, получение налогового кредита и др. Министерством финансов определен порядок участия таких поступлений в формировании источников активов организации в зависимости от их целевого назначения. По своей сущности такие поступления для субъектов предпринимательства являются доходами, увеличивающими общий уровень доходности организации. Учетные процедуры, введенные Типовым планом счетов (постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011г. №50),

ориентированы на международные стандарты и причем на отражение в учете рассматриваемых поступлений в качестве дохода. В соответствии с международным стандартом «Учет правительственных субсидий и сообщений о правительственной помощи» государственная поддержка субъектов предпринимательства представляет собой помощь с определенными условиями в процессе функционирования предприятия. Эта поддержка может иметь форму субсидий по капиталу и субсидий по доходу. В стандарте раскрыты два варианта отражения в учете правительственных субсидий: в качестве добавочного капитала и в качестве дохода с отражением в отчете о прибылях и убытках. В целом же рекомендации стандарта сводятся к отражению в учете государственной поддержки в качестве дохода. Это позволяет сформировать данные для отчета о прибылях и убытках о полученном доходе в виде субсидий, финансовой и безвозмездной помощи. Следовательно, учетные процедуры по отражению таких хозяйственных ситуаций методически обоснованы и приведены (гармонизированы) в соответствии с международными подходами. Но сформированная в системе счетов бухгалтерского учета информация о данном сегменте фактов в предпринимательской деятельности не находит логического представления в формах бухгалтерской отчетности. Это значительно снижает ее значимость, так как именно она позволяет получить достаточное представление о состоянии и тенденциях изменения источников финансирования.

Критическое рассмотрение содержательного наполнения форм бухгалтерской отчетности по представляемой информационной базе об участии государственной поддержки (финансовой и безвозмездной помощи) свидетельствует о том, что в них нет необходимой достаточности представленных данных. Конечно же, условие необходимой достаточности не однозначно. Вопрос об информационной наполняемости форм бухгалтерской отчетности всегда дискуссионен. Но для отражения информационной базы в формах бухгалтерской отчетности субъектов предпринимательства порог достаточности таких данных должен быть увеличен, так как отечественные организации регулярно и в значительных объемах получают государственную поддержку. Это относится к хозяйствующим субъектам всех сфер экономики (промышленность, сельское хозяйство, транспорт). Поэтому обоснованным является целесообразность более полного информационного наполнения форм бухгалтерской отчетности (отчет о прибылях и убытках, отчет об изменении собственного капитала). В частности в форме отчета о прибылях и убытках должна найти отражение информация о полученных доходах по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в результате государственной поддержки (финансовой и безвозмездной помощи). Такие данные сформированы в системе счетов бухгалтерского учета (на счетах «Доходы и расходы по текущей деятельности», «Прочие доходы и расходы») и их следует представить в отчетности. В противном случае она не выполняет своей цели – не обеспечивает потребностей пользователей информацией о текущем финансовом положении и изменениях в нем за отчетный период. Следует подчеркнуть также, что современные условия хозяйствования в республике характеризуются значимостью взаимоотношений субъектов предпринимательства с государством. Государство, выполняя различные внутренние и внешние условия управления, определяет и правовое регулирование финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства. Поэтому оно является пользователем информационной базы бухгалтерской отчетности, данные которой будут достаточными обеспечить ее аналитические возможности. Это еще раз подтверждает целесообразность усовершенствования содержательной части и структуризации форм бухгалтерской отчетности.

Как отмечалось, в соответствии с нормативным регулированием в Республике Беларусь формирование финансовых результатов хозяйствования производится в разрезе видов деятельности (текущей, инвестиционной, финансовой), а для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) используется счет 84. На этом счете находит отражение чистая прибыль (чистый убыток) (в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки») и ее распределение только по отдельным направлениям (на выплату дивидендов, доведение величины уставного фонда до величины чистых активов, формирование резервного капитала). По существу данный счет отражает наличие и распределение чистой прибыли, а также остаток нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Такая информация является важной, но в формах бухгалтерской отчетности она не представлена, что свидетельствует о значительной степени ее агрегирования и невозможности обеспечить управленческие решения собственников достоверными данными об изъятии прибыли, в частности на инвестиционные цели



и потребление. Такая информация в настоящее время отсутствует в «Отчете об изменениях собственного капитала». Следует отметить, что изъятие прибыли происходит и по другим каналам, но оно включается в систему исчисления прибыли. К ним относятся такие расходы, как материальная и благотворительная помощь, вознаграждения по итогам работы за год, расходы на проведение различных оздоровительных и культурно-просветительных мероприятий, которые в настоящее время в соответствии с действующим Типовым планом счетов бухгалтерского учета находят отражение на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Такие расходы представляют собой отвлечение (изъятие) прибыли и не могут включаться в алгоритм формирования чистой прибыли. Поэтому представляется целесообразным преобразовать синтетический счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в соответствии с его сущностным содержанием в счет 84 «Распределение (изъятие) прибыли» и структурно представить в разрезе следующих субсчетов: 84-1 «Чистая прибыль (убыток) полученные», 84-2 «Распределение (изъятие) чистой прибыли и покрытие убытков», 84-3 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Так, на субсчете 84-2 в аналитическом аспекте рекомендуется отражать начисление дивидендов (доходов) учредителям или собственникам, образование резервного капитала за счет прибыли, покрытие убытков организации (доведение уставного фонда до величины чистых активов), покрытие убытков, возникших в результате совместной деятельности товарищей, увеличение уставного капитала организации, прочее изъятие прибыли (отражаемое в настоящее время на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и участвующие в формировании прибыли). Субсчет 84-3 будет представлять конечное сальдо по данному счету, на котором в аналитическом аспекте следует отразить нераспределенную прибыль отчетного года и прошлых лет, непокрытый убыток отчетного года и прошлых лет. Это позволит обеспечить информационную наполняемость форм бухгалтерской отчетности.

В связи с изложенным структуру отчета о прибылях и убытках субъектов предпринимательства необходимо сформировать согласно следующим методическим подходам:

- финансовый результат представляется в разрезе видов деятельности. В настоящее время видами деятельности коммерческой организации определены – текущая, инвестиционная, финансовая. При этом конкретизируются следующие составляющие элементы финансового результата – доходы и расходы;

- отражение использования финансового результата (чего нет в настоящее время в действующей форме отчета о прибылях и убытках). Наглядное представление использования финансового результата должно быть в отчетности. Отчет об использовании прибыли должен дополнять отчет о прибылях и убытках. Использование прибыли необходимо представить в разрезе видов отчислений от прибыли (отчисления в резервные фонды, направление части чистой прибыли на выплату дивидендов, увеличение уставного фонда и др.). Информация по использованию прибыли, отраженная в формах отчетности, усиливают ответственность организации и предоставляют кредиторам дополнительную информацию для принятия взвешенных решений по ограничению ее распределения. Данный отчет может быть продолжением отчета о прибылях и убытках, или же быть самостоятельной формой. При этом и в балансе (в разделе «собственный капитал») должно быть представлено использование прибыли.

## **РЕФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В КОНТЕКСТЕ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ: ПРОБЛЕМА ОТРАЖЕНИЯ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ**

*Д.э.н., доцент, Светлана ВЕГЕРА, первый проректор,  
Полоцкий государственный университет*

*There is an evaluation of long-term usage of natural resources, including the context of balance theory; recognition of natural resources in the list of organisation assets. There is put forward a model of accounting and reflecting in the financial report of natural capital, allowing to present information about natural capital for interested users in two aspects: the cost of engagement of*

*natural resources and economic potential of used natural resources, that provides informational basis for the appropriate areas of analysis.*

**Ключевые слова:** *природный капитал, природные ресурсы, оценка природных ресурсов, активы, финансовая отчетность.*

**Key words:** *natural capital, natural resources, assessment of natural resources, assets, financial statements.*

Значимой тенденцией реформирования финансовой отчетности субъектов экономики является осознанная необходимость включения в нее информации об использовании природного капитала. [1, 2]. Анализ публикаций зарубежных и отечественных авторов позволяет сделать вывод, с одной стороны, о пристальном внимании ученых к необходимости отражения в отчетности влияния деятельности организаций на экологическое состояние природной среды, с другой стороны – основной нерешенной проблемой является отсутствие системы, учитывающей связи между показателями использования природного капитала и результатами экономики субъекта хозяйствования. Особенно актуальна эта проблема для ресурсно-ориентированных видов экономической деятельности: сельского хозяйства, горнодобывающих, нефтегазовых компаний, лесных хозяйств. Зачастую стоимость самого значительного актива таких субъектов хозяйствования – земли, запасов полезных ископаемых, лесов – не отражена в финансовой отчетности, что не соответствует принципу приоритета экономического содержания над юридической формой, искажает показатели ресурсного потенциала, инвестиционной привлекательности организации. Не обеспечивается учет истощения природного капитала, а также должная интеграция с системой национальных счетов.

В рамках изучения проблемы взаимосвязи показателей использования природного капитала и показателей эффективности деятельности рассмотрим вопросы оценки долгосрочно используемых природных ресурсов и их признания в составе активов организации.

*Оценка долгосрочных активов в МСФО, Республике Беларусь. Оценка объектов в контексте теории баланса*

В соответствии с МСФО (IAS) 16 объект основных средств, подлежащий признанию в качестве актива, оценивается по себестоимости. Далее в качестве своей учетной политики предприятие должно выбрать либо модель учета по фактическим затратам, либо модель учета по переоцененной стоимости и применять эту политику ко всему классу основных средств. Переоцененная стоимость представляет собой справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки. МСФО (IFRS) 13 трактует справедливую стоимость как цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях. Таким образом, МСФО допускают два вида оценки долгосрочных активов: по фактическим затратам и по справедливой стоимости (текущим рыночным ценам). Причем выбранный и закрепленный в учетной политике метод оценки может отличаться для различных классов основных средств.

В балансе организаций Республики Беларусь по статье основные средства также могут отражаться объекты, оцененные как по фактическим затратам, так и по текущим рыночным ценам.

Такой подход искажает связи между показателями использования долгосрочных активов и показателями анализа деятельности субъекта хозяйствования. На существующие проблемы стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета и релевантности получаемой информации для различных групп пользователей указывали в своих трудах Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, Ж. Ришар, Я.В. Соколов, М.И. Кутер, Н.Н. Карзаева, М.Л. Пятов др.

Оценка активов по текущим рыночным ценам является принципом статической теории баланса. Это связано с тем, что целью статического бухгалтерского учета является определение того, позволит ли реализация (продажа) всех активов предпринимателя на данный момент получить сумму, необходимую для оплаты его кредиторской задолженности [3, с.44]. Таким образом, статический баланс предназначался для оценки имущественного положения фирмы, анализа возможных банкротств [3, с.68].

Подход к оценке активов по текущим рыночным ценам предполагает проведение переоценок, признание и регистрацию всех изменений стоимости на основе достоверных данных о стоимости выбытия или суммах денежных средств, предполагаемых к получению актива [4, с. 321].

Главной целью динамического бухгалтерского учета является измерение, непрерывное или через близкие интервалы времени, эффективности хозяйственной деятельности.

Для того, чтобы периодически оценивать рентабельность активов, необходимо, в отличие от статической концепции, учитывать вложенные средства по их себестоимости, чтобы установить, какова масса вложенного капитала, породившую ту или иную величину прибыли. Это в обязательном порядке предполагает сохранение первоначально заданной оценки, которая может быть: либо стоимостью покупки (оборудование, сырье); либо себестоимостью производства (производство продукции); либо стоимостью эксплуатации (аренда какого-либо оборудования) [3, с.76-77].

О возможности использования в данном случае процедуры переоценки Хендриксен, Ван Бреда указывают следующее: «С изменением стоимости денежной единицы активы, как и текущую прибыль, следует переоценивать в соответствии с покупной стоимостью денег» [4, с. 321].

Соотношение целей и видов оценки ресурсов в статической и динамической теории баланса представлены в таблице 1.

*Таблица 1*

**Соотношение целей и видов оценки ресурсов в статической и динамической теории баланса**

<b>Теория баланса</b>	<b>Цель оценки</b>	<b>Вид оценки активов</b>	<b>Интерпретация оценки</b>	<b>Условия изменения стоимости</b>
Статическая	Анализ имущественного положения	По текущим рыночным ценам	Экономический потенциал ресурса, доходы, которые могут быть получены при продаже ресурса	Изменение текущих рыночных цен
Динамическая	Анализ эффективности хозяйственной деятельности	По фактическим затратам	Стоимость ресурса для субъекта хозяйствования	Изменение стоимости денежной единицы (инфляция)

Смещение двух видов оценки в рамках соответствующей группы долгосрочных активов приводит к искажению бухгалтерской информации и показателей анализа хозяйственной деятельности, снижается информационное значение финансовой отчетности, затрудняется интерпретация ее показателей.

*Признание природных ресурсов в составе активов организации*

Важным вопросом в рамках изучения проблемы учета природного капитала является признание природных ресурсов в составе активов.

Природные ресурсы могут выступать активом организации, если удовлетворяют соответствующим критериям актива. В Республике Беларусь выделяют следующие признаки актива : 1) наличие имущественного права на объект, то есть права владения, пользования, распоряжения (права собственности); 2) наличие экономических выгод.

В соответствии со ст. 5 Кодекса Республики Беларусь о недрах минеральные ресурсы являются исключительной собственностью государства. В этой связи по законодательству Республики Беларусь минеральные ресурсы, представляющие собой необходимую материальную предпосылку функционирования предприятий добывающей отрасли, важное средство производства, не могут выступать активом и отражаться в балансе добывающих организаций, что на наш взгляд нарушает требование приоритета содержания над формой.

Вместе с тем информация о минеральных ресурсах (запасах полезных ископаемых) является существенной и необходима для следующих целей:

- ✓ запасы показывают будущие денежные притоки, следовательно, являются одним из основных показателей для оценки будущих денежных потоков;
- ✓ изменения в запасах также могут служить индикатором оценки деятельности предприятия
- ✓ величина запасов используется для расчета амортизации
- ✓ резкое сокращение резервов может служить индикатором к проведению обесценения активов
- ✓ информация о запасах может помочь распределить выручку и затраты в договорах совместной деятельности и совместного освоения и т.д. [5].

Отсутствие в балансе добывающих предприятий минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) разрабатываемого месторождения не только искажает информацию о ресурсном потенциале организации, но и не обеспечивает интеграцию системы бухгалтерского учета с системой национальных счетов (СНС). Так, в настоящее время в международной СНС запасы полезных ископаемых включаются в состав экономических активов (AN212 минеральные и энергетические запасы). Однако в Республике Беларусь экономическая ценность минеральных ресурсов не отражается в составе национального богатства страны.

Кроме того, система бухгалтерского учета должна формировать информацию об истощении запасов полезных ископаемых. Это обеспечит необходимую информационную базу для расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны (чистого внутреннего продукта, индекса адаптированных чистых сбережений и др.), характеризующих связи между качеством окружающей среды, истощением природных богатств и экономическим ростом.

Однако, как было указано выше, по действующему законодательству Республики Беларусь минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) не могут быть включены в состав активов, так как исключительное право собственности на них принадлежит государству.

Предпосылкой отражения в балансе только активов, на которые имеется право собственности, является методологический принцип теории статического бухгалтерского учета, базирующейся на юридической концепции защиты прав кредиторов. Фундаментальная цель статического бухгалтерского учета – выявление возможности покрытия долгов предприятия его активами, поэтому отражение в активе баланса ценностей, не составляющих права собственности, признается невозможным [3, с. 49].

В МСФО в основе определения актива принята динамическая теория бухгалтерского учета, в основу которой положен противоположный методологический принцип: в балансе «отражаются все применяемые активы независимо от права собственности на них, в том числе арендованные, используемые на правах владения и пользования» [6, с. 33]. Данная теория исходит из целей выявления финансовых результатов и эффективности текущей деятельности. Как подчеркивает Ж. Ришар, «динамическая теория в том, что касается актива выступает антиподом статической теории, так как не принимает во внимание такое понятие, как собственность (в части ее влияния на баланс)» [3, с. 76].

На наш взгляд, необходимость отражения минеральных ресурсов в бухгалтерском учете добывающих организаций с целью учета ресурсного капитала и его истощения, а также последующей интеграции указанной информации в систему национальных счетов для достоверного определения показателя национального богатства и расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны, позволяет сделать вывод о целесообразности применения положений динамической концепции к отражению минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в составе активов организации.

*Предлагаемая модель отражения и интерпретации природного капитала в финансовой отчетности*

Для учета связи между показателями использования природных ресурсов и показателями деятельности предприятия предлагаем модель отражения и интерпретации природного капитала в финансовой отчетности, в соответствии с которой организуется учет всех используемых природных ресурсов с разделением на собственные и не собственные в двух

оценках: по фактическим затратам на приобретение ресурса и по справедливой стоимости (текущей рыночной стоимости).

Это позволяет представлять информацию о природном капитале для заинтересованных пользователей в двух аспектах: о стоимости привлечения природных ресурсов и об экономическом потенциале используемых природных ресурсов, что обеспечивает информационную базу для соответствующих направлений анализа.

Учет стоимости привлечения природных ресурсов в деятельность субъектов хозяйствования предлагаем организовать следующим образом:

1. Затраты на приобретение земельных участков, прав на земельные участки, прав пользования недрами и запасами полезных ископаемых капитализировать по счету «Основные средства» или «Нематериальные активы» соответственно.

2. Переоценку указанных капитальных затрат осуществлять в связи с изменением стоимости денежной единицы с отнесением на счет «Добавочный капитал».

3. Амортизацию указанных капитальных затрат осуществлять в соответствии с законодательством и амортизационной политикой субъекта хозяйствования с отнесением на соответствующие счета затрат.

4. В аналитическом учете и раскрытии информации отражать ресурсы, находящие в собственности организации и на ограниченных вещных правах (аренда, право пользования и т.д.).

Отражение в бухгалтерском учете и отчетности экономического потенциала используемых природных ресурсов предлагаем осуществлять следующим образом:

1. Справедливую (текущую рыночную) стоимость ресурса отражать по дебету счета «Природные ресурсы» и кредиту счета «Природный капитал».

2. Переоценку текущей рыночной стоимости ресурса осуществлять в связи с изменением текущих рыночных цен и относить на счет «Природный капитал».

3. Истощение ресурсов (добыча полезных ископаемых) отражать с использованием счета «Истощение природных ресурсов».

4. В аналитическом учете и раскрытии информации отражать ресурсы, находящие в собственности организации и на ограниченных вещных правах (аренда, право пользования и т.д.),

Используемые виды оценки природных ресурсов и их состав в зависимости от наличия права собственности отражают информационную потребность различных пользователей финансовой отчетности по интересующим их направлениям анализа.

#### Литература:

1. Истощение природного капитала станет одной из самых острых проблем бизнеса в XXI веке <http://www.pr-release.ru/cat/news/49647>
2. Массовая демонстрация поддержки мер по учету природного капитала на саммите в Рио [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.worldbank.org/ru/news/2012/06/20/massive-show-support-action-natural-capital-accounting-rio-summit> – Дата доступа : 20.06.2012.
3. РИШАР, Ж. *Бухгалтерский учет: теория и практика* / Ж. Ришар : пер. с фр.; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
4. ХЕНДРИКСЕН Э.С., Ван БРЕДА М.Ф. *Теория бухгалтерского учета*: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
5. ЧАЯ В.Т., ПАНКРАТОВА В.В. *Особенности учета в нефтегазовых компаниях* / В.Т. Чая, В.В. Панкратова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. - №1. - С.1-23.
6. ПАЛИЙ, В.Ф. *Теория бухгалтерского учета: современные проблемы* / В.Ф. Палий. – М. : Бухгалт. учет, 2007. – 88 с.

## CONTABILITATEA CA SISTEM DE INFORMARE ȘI DE ASISTARE A DECIZIEI

*Conf. univ., dr. Eudochia BAJEREAN, ASEM*

*Le système d'information comptable et financière est un instrument de mesure permettant de suivre les objectifs que se sont fixés les responsables à tous les niveaux de la firme.*

*L'information est au cœur du système de gestion de l'entreprise. Son importance conduit à la mise en place de systèmes d'information qui doivent satisfaire de nombreuses exigences de qualité.*

**Cuvinte-cheie:** informație contabilă, inteligibilitate, relevanță, credibilitate, comparabilitate.

**JEL:** M41

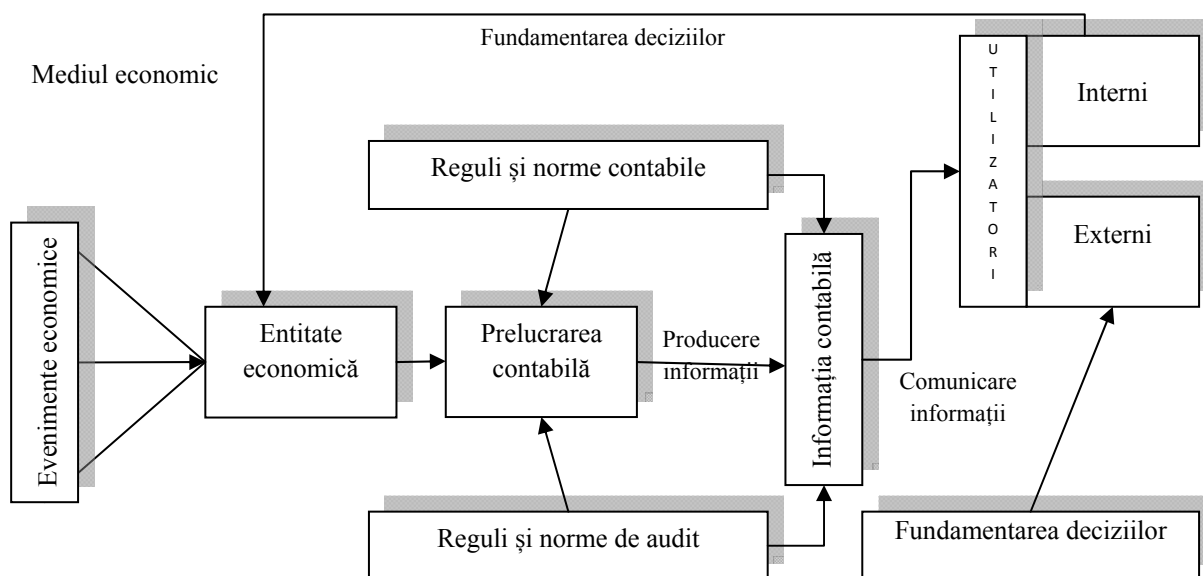
În contextul actual al dezvoltării economiei de piață și creșterii gradului ei de complexitate, informația contabilă trebuie să dezvolte corespunzător ca arie, conținut și operativitate, astfel, încât aceasta să fie în măsură să furnizeze datele necesare pentru luarea deciziilor.

Având în vedere acest obiectiv, considerăm că valorificarea eficientă a informației economice se poate realiza doar în cadrul unui sistem informațional economic în care contabilitatea este o componentă de bază.

Astfel, pentru însuși conținutul său, care îmbină, într-un mod armonios, teoria abstractă cu realitatea fenomenelor studiate, activitatea contabilă are o contribuție importantă în economie, deoarece furnizează informații verificate și corelate cu procesele și fenomenele economico-financiare derulate la nivelul tuturor entităților, nelăsând loc subiectivismului și promovând în permanență rigurozitate și exactitate în modul de prezentare a informațiilor economice.

După cum se observă în figura 1, contabilitatea nu mai este privită exclusiv ca un instrument de cuantificare monetară a realității economice, ci ca un sistem care are drept scop furnizarea de informații pentru luarea deciziilor, reprezentarea realității nemaifiind un scop în sine, fiind subordonată unui nou concept ce vizează satisfacerea nevoilor informaționale. Contabilitatea continuă să-și îndeplinească funcția de măsurare, însă este subordonată unui scop, fapt ce relevă o nouă dimensiune, prin luarea în considerare a utilizatorilor informațiilor pe care le produce, precum și a nevoilor acestora.

Activitățile informaționale specifice domeniului contabil sunt cele care privesc producerea și utilizarea informației contabile și se referă la acțiuni ce vizează crearea, colectarea, stocarea, prelucrarea datelor și apoi difuzarea informațiilor. Aceste activități presupun efectuarea unor operații de înregistrare și de calcul, precum și a acțiunilor de analiză, interpretare, grupare, sinteză și utilizare a informațiilor pentru luarea deciziilor.



**Figura 1. Contabilitatea ca instrument de informare**

Importanța și rolul contabilității în cadrul sistemului informațional pentru decizii sunt covârșitoare, deoarece ea face legătură între activitățile economice și factorii decizionali.

Prioritatea informației contabile în procesul decizional derivă din următoarele particularități:

- dispune de un grad de certitudine, relevanță, credibilitate superior celorlalte sisteme de informare;
- sunt complete, neutre, consemnând, în mod integrat și analitic, activele, datoriile sub aspectul mărimii, structurii provenienței și destinației lor;
- asigură controlul corelației dintre venituri și cheltuieli, active și resurse;
- utilizând procedee specifice și comune și altor științe, asigură atât cunoașterea globală, cât și analitică a elementelor entității;
- fundamentează strategiile economice viitoare pe baza rezultatelor obținute în perioada raportată.

Pentru a putea fi utilă în luarea deciziilor, informația trebuie supusă unor procese de prelucrare, urmărindu-se transformarea lor în ceea ce privește forma și/sau conținutul ei. Analiza tehnică a procesului de prelucrare a informațiilor permite reperarea următoarelor etape:

- culegerea datelor – vizează gruparea datelor ce au surse diverse de proveniență, mai mult sau mai puțin apropiate;
- ca urmare a faptului că nu toate datele colectate sunt pertinente pentru prelucrarea luată în considerare, se impune ca această etapă să fie însoțită de o fază de selecție a datelor;
- cuprinderea datelor – constă în transformarea datelor pe un suport care le va reda exploatarea prin sistemul utilizat;
- transformarea datelor – constă în modificarea înfățișării lor și/sau prin modificarea conținutului pe seama calculelor (aceasta este etapa de prelucrare propriu-zisă a datelor);
- stocarea – este o operație ce constă în înapoierea informațiilor disponibile în timp între două etape ale procesului de prelucrare;
- difuzarea – este etapa care constă în punerea informațiilor la dispoziția utilizatorilor în forma și la locul unde sunt solicitate.

Privită în mod singular, informația nu are valoare, valoarea se adaugă pe măsura utilizării ei în procesul decizional.

Pentru ca informația să fie utilă în cadrul sistemului managerial și pentru fundamentarea unor decizii corecte, aceasta trebuie să îndeplinească cele patru caracteristici calitative principale, și anume: inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea și comparabilitatea.

*Inteligibilitatea*, presupune că informațiile furnizate de situațiile financiare să fie ușor înțelese de către utilizatorii ce au un minimum de noțiuni de contabilitate și de cunoștințe privind desfășurarea afacerilor și a activităților economice.

*Relevanța*, informația este necesară utilizatorilor în vederea fundamentării deciziilor economice, de aceea ea trebuie să fie semnificativă.

*Credibilitatea*, informația este credibilă atunci când nu conține erori semnificative, este liberă de orice deformări, nefiind părtinitoare și prezentând, în mod rezonabil, ceea ce se așteaptă să reprezinte.

*Comparabilitatea*, informațiile din situațiile financiare trebuie să fie comparabile în timp pentru a putea fi identificate tendințele în ceea ce privește poziția financiară și performanțele entității.

Producerea și publicarea unor informații contabile, care să prezinte echilibrat toate aceste calități, trebuie să conducă la obținerea unor situații financiare care să reflecte o imagine fidelă a patrimoniului și a situației financiare a entității.

Informațiile incluse în situațiile financiare sunt obținute prin utilizarea unui limbaj specializat, a unor reguli și principii specifice.

Așadar, informația contabilă se construiește folosindu-se un limbaj specific, anumite reguli care permit codificarea datelor reprezentate, toate acestea asigurând reprezentarea ordonată și inteligibilă a realității economice. Utilitatea informației contabile în cadrul comunicării financiare se probează în condițiile în care receptorii o folosesc pentru a înțelege realitatea economică și pentru a lua decizii.

Astfel, a apărut ideea definirii contabilității ca un „limbaj formalizat”, fiind denumită generic „limbaj al afacerilor”, caracterizat prin trei dimensiuni:

- sintaxa contabilă reprezentată de un ansamblu de reguli și proceduri ce trebuie urmate pentru înregistrarea tranzacțiilor și elaborarea documentelor contabile de sinteză, plecând de la

simbolurile care formează vocabularul contabil – în acest caz, accentul fiind pus pe funcția de reprezentare a realității economice;

- semantica limbajului contabil, care tratează semnificația semnalelor transmise de contabilitate – cu accent pe funcția de informare;
- aspectul pragmatic ce se referă la comunicarea informațiilor contabile și modul de utilizare de către diferiți utilizatori – din nou accentul este pus pe funcția de informare.

Descrierea contabilității sub această formă este caracteristică gândirii contabile actuale, această schimbare de perspectivă afectând atât raportarea contabilă externă – normalizarea prin cadrul contabil conceptual definește scopul situațiilor financiare ca fiind furnizarea informațiilor pentru fundamentarea deciziilor, cât și pe cea internă – dintr-o contabilitate a costurilor ea devenind una managerială, accentul fiind pus, din nou, pe rolul său de a furniza informații managerului pentru adoptarea deciziilor.

Noile tehnologii informaționale ne determină să ne orientăm spre un alt tip de contabilitate, caracterizat prin prelucrarea informatizată a informației contabile. În viziunea noastră, în noua conjunctură, chiar și rolul contabilității trebuie redefinit, acesta trebuind să participe la conceperea și administrarea programelor informatice de prelucrare ce alimentează baza de date și permit analizarea și interpretarea informațiilor.

Având în vedere faptul că obiectivul informației contabile constă în satisfacerea nevoilor utilizatorilor de informație contabilă, nevoi ce sunt complexe și, uneori, contradictorii, putem considera că difuzarea informației constituie o sursă de putere, ceea ce impune ca procesul de difuzare a informației contabile să fie rolul unor decizii economice bine argumentate pe toate treptele organizatorice.

#### **Bibliografie:**

1. BRICIU, S. *Contabilitatea managerială*. București: Ed. Economică, 2006.
2. IONESCU, I. *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane*. București: Ed. Economică, 2003.
3. JIANU, I. *Evaluarea, prezentarea și analiza performanței întreprinderii*. București: Ed. CECCAR, 2007.

## **EUROPEAN DIRECTIVE ON DISCLOSURE OF NON-FINANCIAL AND DIVERSITY INFORMATION AS A NEW DIMENSION OF BUSINESS PERFORMANCE VERIFICATION**

***Tetiana BOTSIAN***

***PhD, Associated professor***

***Department of Management and Administration***

***Zhytomyr Ivan Franko State University***

***pl. Soborny, 7/1, apt. 11, Zhytomyr, Ukraine, 10000***

***E-mail: botsian.tetiana@gmail.com***

***Contact tel.: +38 (096) 329 89 29***

*Despite the fact that European Parliament approved The Directive on disclosure of non-financial and diversity information, that became a basis for European Action Plan on Integrated Performance and Reporting and should be implemented in national laws of EU states not later than December 2016 up to now there is neither binding methodology for such reporting no non-financial KPIs. The article describes the ways existing standards of sustainable reporting allows businesses, investors and auditors to be prepared for such changes. The study provides insight and adds to literature regarding the level of disclosure how sustainable report standards can be used by the business sector of the countries signed Association Agreement with EU.*

***Key words:*** corporate social responsibility, non-financial reports

**JEL:** A13, K20, M14



**Introduction.** It is widely recognized that people judgment of corporations for their actions raised business consciousness and awareness of social needs, resulting in a powerful trend towards Corporate Social Responsibility (CSR). As far as CSR underpins the objectives of the Europe 2020 strategy for smart, sustainable and inclusive growth more and more documents appears, that direct and measure acts of socially responsible businesses. UN GPRF [1] provides straight forward guidance for companies to report on how they respect human rights. IRIS [2] issued by The Global Impact Investing Network for measurement practices across the impact investment industry. IRIS is the list of generally-accepted KPI to measure social, environmental, and financial success, evaluate deals, and grow the credibility of the impact investing industry. We also can remind GRI standards.

However, to make CSR more strict EU affects crucial aspects of business by legislative changes. European Parliament approved at the end of 2014 The Directive [3] on disclosure of non-financial and diversity information (*further Directive*), that became a basis for European Action Plan on Integrated Performance and Reporting and should be implemented in national laws of EU states. It becomes the 1st legislative act that makes firms to prepare non-financial statements. All the documents issued by EU before it, were in the form of recommendations.

**Research question.** Directive is not something new. Today CSR principles are accepted by dozens of companies. Investigation websites of corporation show, that each of them has something that proves social responsible activity of the company. Non-financial reports prepared according different standards are common practice for the companies all around the world and in EU as well.

The present paper attempts to describe the ways existing standards of sustainable reporting allows business in EU and in countries signed Association Agreement with EU be prepared for changes that will be implemented by the Directive and entered into force as a national legislation in 2016.

**Results.** Directive became the logic continue to the policy in the sphere of CSR. In July 2001, European Commission (EC) published a Green Paper on CSR. The aim of it was stimulating CSR discussion and its promotion. That year EU started to support the UN Global Compact. The EC started to promote changes also inside the companies by implementing EU Environmental Management and Audit System (EMAS), a management instrument for companies to evaluate, report, and improve their environmental performance, as well as later ISO 14001, ISO 9001 and ISO 26000, that requires operating policy in the sphere of CSR. The core set of CSR standardization became internationally recognised principles and guidelines: OECD Guidelines for Multinational Enterprises, United Nations Global Compact, ISO 26000, ILO Tri-partite Declaration of Principles Concerning Multinational Enterprises and Social Policy, United Nations Guiding Principles on Business and Human Rights. These acts became the EU CSR framework.

In 2006 the Commission published a new CSR policy called the European Alliance for CSR. It became the partnership of enterprises. The partners of the Alliance agree to take stock through high level meetings and also to communicate the Alliance results in the context of the European Strategy for Growth and Jobs. Key driver for Alliance was the European Roadmap for Businesses on CSR – 2010 [4]. In this Alliance the Commission used few years’ experience of public debate, consultation and dialogue with enterprises and their stakeholders to raise awareness and improve knowledge on CSR and reporting on its achievements.

As a result by 2010-2011 business becomes more acquainted with CSR and companies become more involved in CSR activities (table 1).

**Table 1**

**Indicators of EU business changes in the sphere of CSR**

#	Indicators	Year 2006	Year 2011
1	number of EU enterprises that have signed up to the ten principles of the UN Global Compact	600	1900
2	number of organisations with sites registered under the EMAS	3,300	over 4,600
3	number of EU companies signing transnational company agreements with global or European workers’ organisations, covering issues such as labour standards	79	140
4	number of EU companies – members of The Business Social Compliance Initiative to improve working conditions in their supply-chains	69	700
5	number of European enterprises publishing sustainability reports according to the GRI	270	over 850

*Source: self-developed based on [5].*

However, the number of companies that regularly disclose non-financial information was not high. Non-financial reports were prepared according to the different standards that led to difficulties for investors and stakeholders to understand and compare companies' performance. For instance 86% of companies claimed labor indicators of GRI in their report and just 11% actually did in 2012 [6, p. 29]. Overall the information disclosed by companies did not adequately meet the needs of users.

To ensure a level playing field across the EU and to improve the transparency of CSR information and to raise a similarly high level transparency of the CSR information in non-financial reports in all EU member states in 2011 was issued CSR Communication [5]. The aim of the communication was encouraging enterprises in shared value maximisation by adopting strategic approach to CSR. The European Parliament acknowledged the importance of non-financial disclosure by companies in its resolutions dated 2013, respectively, "Corporate Social Responsibility: accountable, transparent and responsible business behaviour and sustainable growth" and "Corporate Social Responsibility: promoting society's interests and a transition to sustainable and inclusive recovery."

Such way of CSR implementation in EU for last 15 years shows quite independent approach to it. CSR development was the decision of the enterprises; public authorities played just supporting role and complementary regulation. Some unfair enterprises used this situation to create misleading marketing. They made images based on "being a good citizen". That is why attention to the CSR activity is not quite positive in society (table 2).

In this situation is raised the question about social performance of the enterprises necessity for society or just trying to create an image of being good. The Commission intends to create specific measures on this issue in communication, so Directive implementation looks like the next step of such measurement control. Directive objective is increasing transparency and CSR performance and, therefore contribute to long-term economic growth of EU enterprises.

According to the Directive reports should be prepared by large public-interest entities (average number more than 500 employees and exceeding either a total balance sheet of EUR 20 million or a net turnover of EUR 40 million in the meaning of Art.3 (7) of the Directive 2013/34/EU), that includes listed companies, credit institutions, insurance undertakings, other public-interest entities. Now about 2,500 European companies among 42,000 large companies operating in the EU publish non-financial reports.

**Table 2**

**Survey of the Europeans attention to the CSR**

#	Question of the survey	Answer	
		Positive	Negative
1	How do you assess the overall influence of companies?	52%	41%
2	How do you assess the influence of food production and agriculture companies?	70%	X
3	How do you assess the influence of retail companies and supermarkets?	67%	X
4	How do you assess the influence of finance and banking, and mining, oil and gas	34%	X
5	How do you assess the efforts of SME to behave in socially responsible ways?	71%	X
6	How do you assess the efforts of large companies to behave in socially responsible ways?	48%	X
7	Do you feel informed about what companies do with regard to socially responsible behaviour?	36%	62%
8	Are you interested in what companies do to behave in a responsible way towards society	79%	X

*Source: self-developed based on the Flash Eurobarometer 363 [7].*

The Fourth Directive on annual accounts 2003/51/EC requires enterprises to disclose in their annual reports information necessary for an understanding of the company's development, performance or position together with a description of the principal risks and uncertainties that it faces. According to the multidimensional nature of CSR report should also include: human rights, labour and employment practices; environmental issues; combating bribery and corruption; community involvement and development. European Commission promotes also good tax governance by 3

principles: transparency, exchange of information and fair tax competition among EU members. The report shall be a balanced and comprehensive analysis of the development and performance of the company's business and of its position, consistent with the size and complexity of the business. To provide fair and comprehensive view of their policies each part of the report should have description of the: 1) undertaking's business model; 2) policy pursued by the undertaking in relation to those CSR matters, including implemented due diligence processes; 3) outcome of the above policies; 4) principal risks to those matters; 5) non-financial key performance indicators relevant to the particular business<sup>1</sup>. It also have to have supply and subcontracting chains, in order to identify, prevent and mitigate existing and potential adverse impacts as well as non-financial key performance indicators relevant to the particular business. Report shall also consider on an annual basis contain information on, as a minimum, profits made, taxes paid on profits and public subsidies received for each third country in which enterprise operates. Company that does not pursue a specific policy on one of the non-financial areas is required to provide an explanation for not doing so.

So, CSR reports become an important element of building public trust to enterprises. The Directive provides companies with possibility to disclose relevant information in one of two ways: 1) integrated or in the consolidated management report; 2) separate non-financial report. Reports should be prepared according to the national<sup>2</sup>, EU-based (such as EMAS) or international frameworks (the UN Global Compact or the ISO 26000).

Statutory auditors and audit firms should only check existence of non-financial statement of the company and express an opinion and check that the information just in the case of need.

Non-financial report should be available within six months period, on the company's website.

Member States will have two years to transpose the Directive into national legislation. Companies concerned will start reporting for the financial year starting on 1 January 2017 or during the calendar year 2017.

#### **SUMMARY**

By Directive EC intends to promote responsible business conduct in its future policy initiatives towards more inclusive and sustainable recovery and growth in EU members and in the countries that have intention to be the part of EU. It will become a part of the national legislation by 2017 and will increase the number of reports to disclose the business performance in Europe.

#### **Works cited:**

1. United Nations Guiding Principles Reporting Framework // <http://www.ungpreporting.org/consult-the-reporting-framework/download-the-reporting-framework/> Last accessed: March 9, 2015
2. Impact Reporting and Investment Standards// <https://iris.thegiin.org/about-iris/> Last accessed: March 19, 2015
3. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ%3AJOL\\_2014\\_330\\_R\\_0001](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ%3AJOL_2014_330_R_0001) // Last accessed: March 9, 2015
4. Launch of “European Alliance for Corporate Social Responsibility” [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-06-358\\_en.htm#fn2](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-06-358_en.htm#fn2)// Last accessed: March 12, 2015
5. Communication from the commission to the European parliament, the council, the European economic and social committee and the committee of the regions A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility/COM/2011/0681 final / <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52011DC0681>// Last accessed: March 15, 2015
6. BOTSAN, Tetiana (2013) *Sustainable reports in Ukraine: evaluation of the situation* // Accounting and audit in the context of European economic integration: advancements and expectations. – Chişinău, 2013. - 299 c. – c. 29-32
7. Flash Eurobarometer 363 HOW COMPANIES INFLUENCE OUR SOCIETY: CITIZENS' VIEW REPORT [http://ec.europa.eu/public\\_opinion/flash/fl\\_363\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/public_opinion/flash/fl_363_en.pdf)//Last accessed: March 11, 2015

<sup>1</sup>The Commission should prepare non-binding guidelines, including general and sectoral non-financial KPIs.

<sup>2</sup>15 out of 27 EU Member States EU member states have national non-financial disclosure requirements that go beyond existing EU legislation.

## CONTABILITATEA COSTURILOR AFERENTE PREPARĂRII BUCATELOR LA CANTINELE DIN CADRUL ENTITĂȚILOR AGRICOLE

*Conf. univ. dr. Veronica BULGARU,  
Universitatea Agrară de Stat din Moldova*

*Currently, within some agricultural enterprises, operates canteens for the employees involved in the technological field work. The accounting for costs related to cooking in canteens, and sell them differs from those used in commercial food profile unites. Moreover, following the implementation of new accounting regulations, changes have occurred in the accounting treatment of costs related to cooking, which requires the need to examine them.*

**Key words:** *accountancy, cost, dishes, canteen, agricultural enterprise.*

Actualmente, în pofida situației precare din sectorul agrar, în unele gospodării, continuă să funcționeze cantine pentru alimentarea angajaților permanenți și sezonieri în timpul lucrărilor agricole de vârf (de exemplu, aratul de toamnă, tăiatul în vii și livezi, recoltarea produselor etc.). Cantinele respective sunt de proporții mici și deserveșc un număr neșemnificativ de clienți. De asemenea, este neînșemnat și nomenclatorul bucatelor preparate care se reduce, în fond, la 2-3 tipuri de gustări reci, felurile întâi și doi, precum și băuturi. În corespundere cu prevederile reglementărilor contabile naționale, abrogate la 1 ianuarie 2015 (Standardele Naționale de Contabilitate și Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor), cheltuielile ce țin de funcționarea cantinelor invocate se acumulașc în componența cheltuielilor administrative (paragraful 20 din S.N.C. 3 „Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”). Pe măsura suportării cheltuielilor generate de prepararea bucatelor, se debitașc contul 713 „Cheltuieli generale și administrative” și se creditașc următoarele conturi: 216 „Produse” – la valoarea produselor agricole eliberate cantinei; 217 „Mărfuri” – la valoarea mărfurilor utilizate (de exemplu, sare, zahăr, ulei vegetal, unt etc.); 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – la suma salariului calculat angajașcilor cantinei; 533 „Datorii privind asigurarile” – la suma contribușcilor de asigurări sociale de ștat obligatorii aferente salariului respectiv; 535 „Datorii preliminate” – la suma primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferentă salariului în cauză; 124 „Uzura mijloacelor fixe” – la suma uzurii mijloacelor fixe din dotarea cantinei; 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată” – la valoarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată a căror valoare depășea ½ din limita stabilită de legislație; 214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată” – la suma uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată a căror valoare depășea ½ din limita stabilită de legislație etc. Valoarea bucatelor preparate la cantină nu se constatașc ca element separat al stocurilor și, respectiv, nu se reflectașc nici în contul 216 „Produse” și nici în contul 217 „Mărfuri”. Livrarea bucatelor, de regulă, se efectuașc în contul retribuirii muncii (în baza unor liste cu șemnăturile olografe ale clienșcilor) sau pe bază de tichete achitate, în prealabil, la casieria întreprinderii. În particular, la comercializarea bucatelor în contul retribuirii muncii (asemenea variantașc era mai populară), se întocmea formula contabilă:

debit contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” sau 227 „Creanșce pe termen scurt ale personalului” – la valoarea bucatelor vândute (inclusiv TVA),

credit contul 612 „Alte venituri operașionale” – la suma venitului constatat din vânzarea bucatelor,

credit contul 534 „Datorii privind decontările cu bușetul” – la suma TVA aferentă bucatelor vândute.

Planul general de conturi contabile, pus în aplicare de la 1 ianuarie 2014, prevede ca costurile legate de prepararea bucatelor respective să fie acumulate în contul de activ (calculație) 835 „Producșii și unitășci de deservire” (în timp ce, în trecut, pentru acest școp, șerveașc contul 713 „Cheltuieli generale și administrative”). În funcșcie de natura economică a costurilor suportate de cantină, se debiteazășc contul 835 „Producșii și unitășci de deservire” și se crediteazășc conturile 216 „Produse”, 217 „Mărfuri”, 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”, 533 „Datorii privind asigurarile sociale și medicale”, 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”, 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată” etc. Bucatele preparate se prevede să șfie trecute la intrări în contul 216 „Produse” din creditul contului 835 „Producșii și unitășci de deservire”.

În continuare, bucatele preparate și eliberate lucrătorilor pot fi acoperite de către angajator sau vândute consumatorilor la prețuri preferențiale. Circumstanțele în cauză determină variantele de contabilizare. Astfel, conform Regulamentului cu privire la cuantumul și criteriile de stabilire a cheltuielilor suportate și determinate de angajator pentru transportul, hrana și studiile profesionale ale angajatului, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 144 din 26 februarie 2014, angajatorul la care salariul mediu lunar brut este egal sau depășește  $\frac{3}{4}$  din cuantumul salariului mediu lunar pe economie prognozat pentru fiecare an are dreptul să deducă cheltuielile pentru hrana organizată a angajaților, cu raportarea sumei respective la cheltuielile privind gestionarea întreprinderii în ansamblu (debit contul 713 „Cheltuieli administrative”, credit contul 835 „Producții și unități de deservire”). În sensul acestui act normativ, salariul mediu lunar brut se calculează prin împărțirea fondului lunar de salarizare al angajatorului la numărul mediu scriptic de angajați în luna respectivă.

În legătură cu aceasta, să admitem că, în luna ianuarie 2015, fondul de salarizare a constituit la întreprindere 40980 lei, iar numărul mediu scriptic de lucrători – 12 persoane. În asemenea caz, salariul mediu lunar brut va fi egal cu 3415 lei ( $40980 : 12$ ). Totodată, salariul mediu lunar pe economie prognozat pentru anul 2015 este de 4500 lei, iar  $\frac{3}{4}$  din acesta constituie 3375 lei ( $4500 : 4 = 1125$ ;  $1125 \times 3 = 3375$ ). Prin urmare, gospodăria agricolă are dreptul la deducerea cheltuielilor pentru hrana organizată a angajaților, întrucât suma salariului mediu lunar brut (3415 lei) este mai mare decât  $\frac{3}{4}$  din salariul mediu lunar pe economie prognozat pentru anul 2015 (3375 lei). Totodată, conform punctului 7 din același act normativ, limita maximă permisă spre deducere nu trebuie să depășească 35 lei (fără TVA) în raport la un angajat pentru fiecare zi efectiv lucrată de către acesta.

Să presupunem, în continuare că, în ianuarie 2015, în procesul preparării prânzului pentru angajații antrenați la reparația tehnicii agricole cantina gospodăriei a suportat următoarele costuri:

- valoarea contabilă a produselor (cartofi, varză, carne etc.) consumate - 4800 lei;
- salariul bucătarului – 2000 lei;
- contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii – 460 lei;
- prime de asigurare obligatorie de asistență medicală – 80 lei;
- alte costuri (energie electrică, uzura OMVSD, amortizarea mijloacelor fixe etc.) – 960 lei.

Astfel, din datele de mai sus, rezultă că costul efectiv al bucatelor preparate constituie 8300 lei ( $4800 + 2000 + 460 + 80 + 960$ ). Pe parcursul lunii, la cantină, s-au alimentat 11 persoane timp de 22 zile. Costul efectiv mediu al unui prânz este egal cu 34,29 lei ( $8300 : 22 : 11$ ).

Conform ordinului (dispoziției) angajatorului (care stabilește politica de hrană organizată a salariaților), cheltuielile legate de alimentarea lucrătorilor se acoperă de către întreprindere.

Deci, operațiunile economice și înregistrările contabile aferente exemplului de mai sus vor arăta astfel.

1. Reflectarea valorii contabile a produselor agricole și mărfurilor eliberate pentru prepararea bucatelor:

debit contul 835 „Producții și unități de deservire” – în sumă de 4800 lei,  
credit conturile 216 „Produse” și 217 „Mărfuri” – în sumă de 4800 lei.

2. Calcularea salariului bucătarului:

debit contul 835 „Producții și unități de deservire” – în sumă de 2000 lei,  
credit contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – în sumă de 2000 lei.

3. Calcularea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii în proporția prestabilită de la suma salariului bucătarului:

debit contul 835 „Producții și unități de deservire” – în sumă de 460 lei,  
credit contul 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” – în sumă de 460 lei.

4. Calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în proporția prestabilită de la suma salariului de mai sus:

debit contul 835 „Producții și unități de deservire” – în sumă de 80 lei,  
credit contul 541 „Datorii preliminate” – în sumă de 80 lei.

5. Reflectarea altor costuri legate de prepararea bucatelor:

debit contul 835 „Producții și unități de deservire” – în sumă de 960 lei,  
credit conturile 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”, 214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată”, 812 „Activități auxiliare” etc. – în sumă de 960 lei.

6. Reflectarea costului efectiv al bucatelor preparate :

debit contul 216 „Produse” – în sumă de 8300 lei,

credit contul 835 „Producții și unități de deservire” – în sumă de 8300 lei.

7. Raportarea valorii bucatelor consumate în procesul hranei organizate a angajaților la cheltuielile administrative:

debit contul 713 „Cheltuieli administrative” – în sumă de 8300 lei,

credit contul 216 „Produse” – în sumă de 8300 lei.

**Notă.** Necesitatea utilizării contului 216 „Produse” pentru înregistrarea bucatelor preparate (precum și a altor bunuri fabricate) este prevăzută de Capitolul III „Caracteristica și modul de aplicare a conturilor contabile” din Planul general de conturi contabile. Dar considerăm că, în cazul bucatelor cantinei, această cerință este exagerată. În practică, este mai rațional de raportat dintr-o dată costul efectiv al bucatelor la cheltuielile administrative, cu omiterea contului sintetic pentru evidența stocurilor. Aceasta înseamnă că, în schimbul formulelor contabile aferente operațiunilor 6 și 7, poate fi întocmită doar o singură formulă, cu debitarea contului 713 „Cheltuieli administrative” și creditarea contului 835 „Producții și unități de deservire”. În afară de aceasta, trebuie menționat că valoarea produselor (bucatelor) compensate nu constituie obiect impozabil. De aceea, entitățile nu trebuie să calculeze datoriile la buget privind TVA de la valoarea produselor eliberate angajaților. Asemenea abordare este prevăzută de scrisoarea Ministerului Finanțelor nr. 15-09/171 din 26 martie 2012 privind modul de perfectare documentară la refacturarea cheltuielilor compensate aferente bunurilor recepționate de către subiectul impunerii cu TVA, care nu sunt destinate desfășurării activității de întreprinzător și sunt compensate de către angajați. În același timp, pentru bunurile cumpărate și utilizate în procesul preparării bucatelor (de exemplu, sare, zahăr, ulei etc.) gospodăriile au dreptul la trecerea în cont a sumei TVA.

Din datele acestui exemplu, de asemenea, rezultă că costul mediu al unui prânz (34,29 lei) n-a depășit plafonul permis spre deducere în mărime de 35 lei. De aceea, cheltuielile respective se califică drept deductibile. În plus, potrivit punctului 7 din regulamentul menționat, sumele cheltuite pentru hrană nu se consideră recompense sau facilități acordate de angajator și, respectiv, nu se supun impozitării.

În cazul depășirii plafonului de 35 lei, diferența se califică drept facilități acordate de patron și se supune impozitării pe baze generale, cu calcularea concomitentă a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală atât de către angajator, cât și de către salariați.

Deducerea cheltuielilor suportate pentru hrana organizată a salariaților se permite numai la prezentarea următoarelor documente confirmative:

- ordinul intern al angajatorului, care stabilește politica de hrană organizată a angajaților, cu indicarea expresă a listei angajaților asigurați cu hrană;
- documentul ce reprezintă acordul angajatului pentru beneficierea de hrană;
- documentele ce confirmă costul suportat pentru hrana angajaților în cazul în care angajatorul asigură hrana angajaților în mod independent;
- contractul privind prestarea serviciilor de catering în cazul în care angajatorul asigură hrana organizată a angajaților prin intermediul serviciilor întreprinderilor terțe;
- factura fiscală/factura;
- foile de pontaj.

Dacă entitatea nu acoperă pe cont propriu cheltuielile pentru hrana organizată a angajaților, dar prepară bucate și le comercializează acestora contra plată, atunci operațiunile de vânzare a bucatelor se reflectă în contabilitate în mod tradițional.

#### **Bibliografie:**

1. Planul general de conturi contabile. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22.10.2013.
2. Regulamentului cu privire la cuantumul și criteriile de stabilire a cheltuielilor suportate și determinate de angajator pentru transportul, hrana și studiile profesionale ale angajatului, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 144 din 26 februarie 2014. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 49-52 din 20.02.2014.
3. Scrisoarea Ministerului Finanțelor nr. 15-09/171 din 26 martie 2012 privind modul de perfectare documentară la refacturarea cheltuielilor compensate aferente bunurilor recepționate de către subiectul impunerii cu TVA  
<http://www.contabilsef.md/Legislatia/Contabilitate/Scrisori-explicatii>.

## PREVEDERI FISCALE CONFORM DIRECTIVELOR UE

*Conf. univ., dr. Sofia CĂPĂȚÎNĂ, UCCM*

*Based on the efforts of the EU incorporation put by Republic of Moldova, the development of the tax legislation and policy in Moldova within the EU standards was agreed in The Partnership and Cooperation Agreement and in The Actions Plan regarding the European Neighbor Policy. The general approach manner is giving the attention to the instauration of a positive business environment (including the development of a modern tax administration with an equitable intent), that appeals the disposal of all types of obstacles from accountancy's way. This positive medium refers also to the establishment, the investment and, eventually, to the alignment of the national tax procedures and norms to the ones adopted commonly in European Union. This modernization and transformation process offers coherent benefits to the business environment and to the contributors from Moldova, either on short term or on long term.*

**Key words:** Tax Code, contributions, taxes, The Agreement of the Fathom and Ample Free Exchange.

**JEL:** A1, G3

În conformitate cu Codul Fiscal al Republicii Moldova, sunt percepute și colectate impozite și taxe generale de stat, precum și impozite și taxe locale. Impozitele generale principale sunt impozitul pe venit, TVA, accizele, impozitul pe privatizare, taxa vamală și taxa rutieră. Sistemul impozitelor și taxelor locale include: impozitul pe bunuri imobiliare, impozitul pe resurse naturale, taxa pentru amenajarea teritoriului, taxa de organizare a licitațiilor și loteriilor în unitatea teritorial-administrativă, taxa pentru dreptul de a folosi simbolică locală, taxa pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială, taxa de piață, taxa pentru cazare, taxa balneară, taxa pentru prestarea serviciilor auto de călători pe rutele municipale, orașenești și satești (comunale), taxa pentru parcare automobilelor, taxa de la posesorii de câini și taxa pentru amenajarea localităților din zona de frontiera care au birouri (posturi) vamale de trecere a frontierei vamale [2].

În ceea ce privește articolul 52 din Acordul de Liber Schimb Aprofundat și Cuprinzător (ALSAC), părțile recunosc și se angajează să pună în aplicare principiile bunei guvernante în domeniul fiscal, și anume, principiul transparenței, al schimbului de informații și al concurenței loiale în domeniul fiscal, la care au aderat statele membre la nivelul UE. În acest sens, fără a aduce atingere competențelor UE și ale statelor membre, părțile îmbunătățesc cooperarea internațională în domeniul fiscal, facilitează colectarea veniturilor fiscale legale și elaborează măsuri în vederea punerii în aplicare eficace a principiilor menționate anterior [1].

Prin scrisoarea IFPS nr.26-12/1-17-431/1415 din 21.02.2014 pe adresa Ministerului Finanțelor a fost remis proiectul de lege aferent modificării și completării legislației fiscale privind politica fiscală, pentru anul 2015, care are ca scop eficientizarea administrării fiscale. Pe parcursul anului, au fost aprobate:

Hotărârea Guvernului nr.461 din 16 iunie 2014, care vizează modificarea și completarea Hotărârii Guvernului nr.294 din 17 martie 1998 privind unele aspecte ce se referă la documentele primare cu regim special [4];

Hotărârea Guvernului nr.697 din 22.08.2014 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului, precum și din plățile achitate în folosul persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător pentru serviciile prestate și/sau efectuarea de lucrări (Monitorul Oficial nr.256-260/745 din 29.08.2014) [5];

- Ordinul IFPS nr. 152 din 13.02.2014 „Cu privire la aprobarea formularului-tip al Calculului impozitului pe venit al persoanelor ce practică activitate profesională de notar public sau de executor judecătoresc și a modului de completare a Calculului dat” (CNOTAR14);
- Ordinul IFPS nr.995 din 07.07.2014 privind modul de acordare a seriei și diapazonului de numere pentru implementarea formularelor de documente primare cu regim special pe hârtie fără însemne de protecție altele decât factura, factura fiscală și anexele la acestea;
- Ordinul IFPS nr.1170 din 01.08.2014 cu privire la atestarea rezidenței și a impozitului pe venit achitat de către nerezidenți în Republica Moldova;
- Ordinul IFPS nr.562 din 4 aprilie 2014 „Cu privire la aprobarea Regulamentului cu privire la

sistemul informațional automatizat de creare și circulație a facturilor și facturilor fiscale electronice e – Factura”;

Hotărârea Guvernului nr.304 din 29.04.2014 „Pentru modificarea Regulamentului privind restituirea TVA” [6].

*Capitolul 36* al Planului de Acțiuni privind Politica Europeană de Vecinătate (PA PEV) UE–Moldova abordează dezvoltarea și implementarea sistemului fiscal al Republicii Moldova și al instituțiilor sale, pe baza standardelor internaționale și europene. În special, cu privire la impozitarea directă, PA PEV prevede:

- ◆ Adoptarea și conformitatea cu principiile Codului UE de Conduită privind Impozitarea Afacerilor, deoarece R. Moldova se apropie de piața internă; și
- ◆ Finalizarea, unde este cazul, a seriei de acorduri bilaterale dintre Republica Moldova și Statele Membre ale UE privind evitarea dublei impuneri. Aceste angajamente sunt atenuate, în fiecare caz, de fraze calificative. Astfel, adoptarea și conformitatea cu principiile Codului UE de Conduită privind Impozitarea Afacerilor sunt legate de R. Moldova care se apropie de piața internă a UE. Sensul exact al acestui enunț nu este clar, cu excepția faptului că nu este o cerință imediată. O interpretare rezonabilă ar putea fi, totuși, că aceasta ar fi o expectativă în contextul unui acord de liber schimb mai avansat cu UE.

*Articolul 53* al Acordului de Parteneriat și Cooperare (APC), care abordează cooperarea în domeniul promovării și protejării investițiilor și include scopuri specifice de (1) creare a condițiilor favorabile pentru atragerea investițiilor străine în economia Republicii Moldova și (2) încheiere, acolo unde este cazul, a acordurilor dintre statele membre ale UE și Republica Moldova în vederea evitării dublei impuneri. Anume aceste prevederi oferă baza pentru cerințele PA PEV privind dezvoltarea administrării fiscale din Republica Moldova și finalizarea seriei de Acord cu privire la Dubla Impunere (ADI) bilaterale dintre Republica Moldova și statele membre ale UE [1].

*Articolul 54.* Părțile își dezvoltă și își consolidează cooperarea care urmărește îmbunătățirea și dezvoltarea regimului fiscal și a administrației fiscale din Republica Moldova, inclusiv consolidarea capacității de colectare și control, cu un accent deosebit pe procedurile de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA), pentru a evita acumularea arieratelor, pentru a asigura colectarea eficace a impozitelor și pentru a consolida combaterea fraudei fiscale și a evaziunii fiscale. Părțile depun eforturi pentru a consolida cooperarea și schimburile de experiență în combaterea fraudei fiscale, în special a fraudei de tip carusel [1].

În contextul armonizării legislației și politicii fiscale din R. Moldova, este important de subliniat că acesta este un proces complex și pe termen mediu, care implică armonizarea politicilor, armonizarea/transpunerea corectă a legilor relevante, în cazul în care actualizarea acestora este potrivită, crearea și oferirea resurselor (prin intermediul organizațiilor noi sau prin alte metode), a structurilor instituționale necesare și urmărirea implementării și executării credibile și verificabile din punct de vedere al obiectivelor. Astfel, elaborarea simplă a legilor în stilul UE pentru R. Moldova („transpunerea” sau „armonizarea” legilor) este un concept mult mai îngust care nu realizează beneficiile dorite pentru Republica Moldova sau implementarea angajamentelor referitoare la armonizarea legislației într-un domeniu particular. Analiza făcută aici relevă clar că:

- În contextul eforturilor Republicii Moldova spre o integrare mai bună, armonizarea legislației și a sistemelor fiscale este de o importanță aparte. Aceasta activează în două etape – eliminarea tuturor barierelor din calea comerțului, crearea și investițiile și, eventual, armonizarea tuturor regulilor și procedurilor fiscale naționale cu cele care sunt adoptate de Uniunea Europeană. Sublinierea ambelor etape este o dezvoltare treptată a unei administrări fiscale moderne și imparțiale. Această logică particulară susține angajamentele Republicii Moldova în domeniul fiscal vis-à-vis de Uniunea Europeană;
- Pe baza cercetării recente, este evident că nivelurile generale de impozitare din R. Moldova (la nivel de 34% din PIB) nu sunt, în particular, înalte, dar nici mici, conform standardelor internaționale. Impozitarea în R. Moldova la nivel de 17% din PIB nu reprezintă o povară fiscală, în special, grea în conformitate cu standardele internaționale. În plus, cea mai înaltă cotă a impozitului pe venitul persoanelor fizice (18%) se situează sub nivelul standardelor internaționale ale cotei medii de 30%, iar impozitul pe venitul persoanelor juridice din R. Moldova, în prezent, la cota zero, este, în particular, atractivă în raport cu mediile internaționale. Cota TVA de 20% este puțin mai ridicată decât media internațională, iar



impozitele aplicate forței de muncă din R. Moldova, la nivel de 22%, sunt numai un pic mai mari decât procentul mediu internațional;

- Reforma administrării fiscale în R. Moldova a realizat, până în prezent, un anumit progres important, dar au mai rămas provocări semnificative pentru anii ce urmează;
- În timp ce R. Moldova are un sistem fiscal coerent și rezonabil, iar baza pentru impozitarea directă și indirectă este compatibilă cu normele UE, progresul ulterior din reforme și soluționarea problemelor principale vis-à-vis de angajamentele prezente față de UE au fost împiedicate de dorința politică limitată și lipsa responsabilității pentru aceste angajamente din partea Ministerului Finanțelor. Agenda continuă a aproximării UE referitoare la legislația și politica fiscală rămâne importantă pentru economia Republicii Moldova, investitorii locali și mediul de afaceri. În timp ce dezvoltarea deplină a administrării fiscale pentru a corespunde standardelor moderne va avea nevoie de ceva timp și eforturi ulterioare (inclusiv susținerea internațională), anumite puncte, de exemplu, restituirea TVA, pot fi realizate destul de repede. În plus, unele probleme fiscale din UE sunt planificate pentru o etapă mai târzie a procesului de integrare în UE;
- În termeni ai legislației UE, în timp ce UE are o oarecare putere pentru a produce legi și a armoniza sistemul impozitării indirecte, în ceea ce privește impozitarea directă, dreptul de a organiza sistemul fiscal, alegerea ratelor, aplicarea scutirilor etc., este oferit, în general, suveranității naționale exclusive și legilor statelor membre ale UE;
- Cea mai importantă lege la nivelul UE, referitoare la impozitarea directă, a fost elaborată prin intermediul diferitelor decizii semnificative în jurisprudența Curții Europene de Justiție ce se referă la interpretarea celor „patru libertăți” ale Tratatului Comunității Europene;
- Procesul de armonizare a legislației și politicii fiscale în țările non-UE trebuie să fie bazat pe cerințele principale legale și instituționale referitoare la țările candidate pentru calitatea de membru al UE, deoarece acestea stabilesc analize comparative relevante pentru o etapă mult mai avansată a procesului de integrare în UE;
- Cerințele de bază pentru armonizarea legislației și politicii fiscale în țările non-UE au fost inițial definite în termeni de crearea a sistemelor compatibile de TVA și accize și dezvoltarea administrațiilor fiscale spre promptitudinea de a participa efectiv în cooperarea administrativă și activitățile de oferire a asistenței reciproce referitoare la soluționarea problemelor legate de evaziunea fiscală la frontiere prin colectarea și schimbul de informații;

Aproximarea detaliilor mai fine ale Acquis-ului UE în domeniul fiscal (inclusiv armonizarea cotelor minime ale impozitelor indirecte și ale impozitelor directe principale din Directive) sunt, în general, lăsate pentru ultimele etape ale procesului de integrare a țărilor candidate. Dezvoltarea detaliată a administrațiilor fiscale moderne (pe baza procesului de elaborare a planului fiscal) și, prin urmare, stabilirea cotelor minime pentru TVA și accize în UE s-au dovedit a fi cele mai provocatoare aspecte ale procesului de integrare în UE în ceea ce privește Acquis-ul UE privind politica și legislația fiscală [3].

Pe baza analizei și evaluării procesului de armonizare a legislației din Republica Moldova în domeniul politicii și legislației fiscale, opinia este că eforturile ulterioare, din anii ce urmează, trebuie să se bazeze, în particular, pe următoarele principii: stabilitatea bugetară; recunoașterea necesităților mediului de afaceri (în particular: stabilitatea și anticiparea fiscală); garantarea că sistemul fiscal al Republicii Moldova rămâne competitiv în termeni de nivel al impunerii directe; finalizarea legislației cu privire la impunerea indirectă pentru a include normele UE potrivite ce se referă la etapa curentă a procesului de integrare a Republicii Moldova în UE și funcționarea eficientă și efectivă a sistemelor de impozitare indirectă; continuarea și accelerarea modernizării administrării fiscale din R. Moldova; cooperarea internațională – continuarea procesului de elaborare a ADI ulterioare și crearea noilor acorduri pentru asistența oferită de către donatorii internaționali și bilaterali în domeniul reformelor strategice ale sistemului fiscal al Republicii Moldova.

*În concluzie*, încheierea acordului de Asociere cu Uniunea Europeană implică modificarea legislației fiscale naționale, ceea ce generează costuri suplimentare de implementare și implică și un efort atât din partea statului, cât și din partea businessului.

#### **Bibliografie:**

1. Acordul de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și

- Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte, din 27.06.2014. În: Monitorul Oficial nr.185-199/442 din 18.07.2014
2. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr. 1163. În: Monitorul Oficial nr.84 din 07.04.2015
  3. Hotărâre cu privire la aprobarea Planului național de acțiuni pentru implementarea Acordului de Asociere Republica Moldova – Uniunea Europeană în perioada 2014-2016 nr. 808 din 07.10.2014. În: Monitorul Oficial nr.297-309/851 din 10.10.2014
  4. Hotărâre cu privire privind modificarea și completarea Hotărârii Guvernului nr. 294 din 17 martie 1998 nr. 461 din 16.06.2014. În: Monitorul Oficial nr.160-166/493 din 20.06.2014
  5. Hotărâre pentru aprobarea Regulamentului cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului, precum și din plățile achitate în folosul persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător pentru serviciile prestate și/sau efectuarea de lucrări nr. 697 din 22.08.2014. În: Monitorul Oficial nr.256-260/745 din 29.08.2014
  6. Hotărâre pentru modificarea Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată nr. 304 din 29.04.2014. În: Monitorul Oficial nr.104-109/331 din 06.05.2014.

## SITUAȚIILE FINANCIARE CONSOLIDATE, REGLEMENTARE PE PLAN NAȚIONAL ȘI INTERNAȚIONAL

*Conf. univ. dr. Natalia CURAGĂU, ASEM*

*Financial statements represent the final product of accounting activity. They are classifying and synthesizing a plurality of transactions, financial facts, some of them extremely complex. According to the US to normalize body, the Financial Accounting Standards Board (FASB) 55 financial statements represent the core of financial reporting, accounting main purpose of accounting information disclosure by those outside entity.*

**Key words:** *Financial statements, accounting activity, financial facts, accounting information.*

Situațiile financiare reprezintă produsul final al activității contabile. Ele reprezintă clasificarea și sintetizarea unui cumul de tranzacții, fapte financiare, unele dintre ele fiind extrem de complexe. Conform organismului american de normalizare, Financial Accounting Standards Board (FASB) 55, situațiile financiare reprezintă elementul central al raportării financiare, reprezentând principalul scop al comunicării informației contabile către cei din exteriorul entității.

Cea mai mare parte a activităților existente este ghidată prin intermediul organizațiilor, reprezentate de grupuri de persoane, care lucrează împreună pentru a îndeplini unul sau mai multe obiective. Pentru a răspunde obiectivelor sale, o organizație are nevoie de resurse, care, la rândul lor, trebuie finanțate sau plătite. Pentru a fi eficiente, persoanele din aceste organizații au nevoie de informații referitoare la mărimea resurselor, la modalitățile de finanțare a acestora și la rezultatele obținute cu ajutorul lor.

Situațiile financiare anuale consolidate trebuie întocmite de societatea-mamă, dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și dacă îndeplinește una dintre următoarele condiții, cuprinse în dispozițiile citate:

- deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă societate denumită filială;
- este acționar sau asociat al unei societăți și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății în cauză (filială), care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot;
- este acționar sau asociat al unei societăți și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor ori asociaților societății, ca urmare a unui acord cu alți acționari sau asociați;
- este acționar sau asociat și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra filialei, în

temeiul unui contract încheiat cu societatea comercială în cauză ori al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte ori clauze;

- societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă ori control asupra unei filiale;
- este acționar sau asociat și are dreptul de a numi ori de a revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale filialei; sau
- societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.

Totuși, există și excepții de la prevederile menționate mai sus. De exemplu, în România, o societate-mamă este scutită de la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate, dacă, la data bilanțului consolidat, societățile comerciale care urmează să fie consolidate nu depășesc împreună, pe baza celor mai recente situații financiare anuale ale acestora, limitele a două dintre următoarele trei criterii:

- total active: 17.520.000 euro;
- cifra de afaceri netă: 35.040.000 euro;
- număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250 de persoane.

Atunci când la data bilanțului societății-mamă, entitățile care urmează să fie consolidate depășesc sau încetează să mai depășească limitele a două din cele trei criterii de mai sus, acest fapt afectează aplicarea derogării, numai dacă acest lucru are loc în două exerciții financiare consecutive, se arată în legislația în vigoare de peste Prut.

Criteriile de mărime prevăzute anterior se stabilesc pe baza situațiilor financiare anuale ale societății-mamă și ale filialelor sale.

În Republica Moldova, conform art. 37 al Legii contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007, entitatea-mamă, suplimentar la situațiile financiare proprii, întocmește situațiile financiare consolidate în conformitate cu standardele de contabilitate.

Suplimentar la situațiile financiare consolidate, entitatea trebuie să prezinte raportul consolidat al conducerii și raportul auditorului, dacă situațiile financiare consolidate au fost supuse auditului.

Situațiile financiare consolidate se întocmesc, se semnează, se prezintă și se publică în același mod ca și situațiile financiare proprii ale entităților-mame.

Situațiile financiare consolidate ale instituțiilor publice se întocmesc, se semnează de către organele centrale de specialitate ale administrației publice, autoritățile administrației publice locale și se prezintă Ministerului Finanțelor.

Conform art. 38 al Legii contabilității nr. 113-XVI, entitățile care aplică sistemul contabil în partidă dublă, cu excepția entităților de interes public și a instituțiilor publice, sunt obligate să prezinte:

- a) situațiile financiare anuale proprii și consolidate în termen de 90 de zile următoare anului de gestiune;
- b) situațiile financiare proprii ale entității-mamă și situațiile financiare consolidate ce reprezintă situații financiare integrale la una și aceeași dată.

Entitățile de interes public sunt obligate să prezinte:

- a) situațiile financiare semianuale proprii pentru primul semestru în termen de 30 de zile următoare semestrului de gestiune;
- b) situațiile financiare anuale proprii și consolidate în termen de 120 de zile următoare anului de gestiune;
- c) situațiile financiare proprii ale entității-mamă și situațiile financiare consolidate ce reprezintă situații financiare integrale la una și aceeași dată.

Termenul concret de prezentare a situațiilor financiare pentru fiecare entitate se stabilește de Serviciul situațiilor financiare.

Situațiile financiare se prezintă pe suport de hârtie sau în formă electronică (pe suport magnetic sau prin rețeaua Internet).

Data prezentării situațiilor financiare se consideră data expedierii acestora prin poșta electronică sau data transmiterii efective Serviciului situațiilor financiare și altor organe autorizate în conformitate cu art. 11 al Legii contabilității nr. 113-XVI.

În Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunitarilor Economice Europene, aprobate prin Ordinul MFP nr. 3055/2009, se precizează că situațiile financiare anuale consolidate cuprind bilanțul consolidat, contul de profit și pierdere consolidat și notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate. Aceste documente constituie un tot unitar.

În plus, potrivit Legii contabilității nr. 113-XVI, după cum s-a menționat anterior de către autor,

situațiile financiare anuale consolidate trebuie să fie însoțite de o declarație scrisă a administratorului societății-mamă, prin care acesta își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate și confirmă că:

- politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;
- situațiile financiare anuale consolidate oferă o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea grupului.

Reglementările citate stabilesc că situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc în mod clar și trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entităților incluse în aceste situații financiare, considerate ca un tot unitar.

„Dacă aplicarea prevederilor prezentelor reglementări nu este suficientă pentru a oferi o imagine fidelă [...] în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate trebuie prezentate informații suplimentare”, se arată în dispozițiile citate.

De asemenea, autoritățile de reglementare pot solicita prezentarea în situațiile financiare anuale consolidate a unor informații suplimentare față de cele care trebuie să fie prezentate în concordanță cu reglementările în vigoare.

La fel ca în cazul raportărilor contabile anuale, și situațiile financiare consolidate trebuie auditate de către una sau mai multe persoane fizice sau juridice autorizate (auditori statutar).

Totodată, auditorii trebuie să exprime și un punct de vedere referitor la gradul de conformitate a raportului consolidat al administratorilor (care trebuie elaborat pentru fiecare exercițiu financiar) cu situațiile financiare anuale consolidate pentru același exercițiu financiar.

Legea contabilității stabilește că situațiile financiare anuale consolidate ale unei societăți-mamă se întocmesc pentru același exercițiu financiar aplicabil situațiilor financiare anuale ale societății-mamă. Dacă exercițiul financiar al filialelor diferă de exercițiul financiar aplicabil societății-mamă, atunci situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite la o altă dată pentru a ține cont de exercițiul financiar al majorității sau al celor mai importante dintre societățile consolidate, se arată în actul normativ citat.

O societate-mamă trebuie să întocmească atât situații financiare anuale pentru propria activitate, cât și situații financiare anuale consolidate.

Situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc și se publică, conform legislației în vigoare, în monedă națională. Mai departe, acestea trebuie semnate de persoanele în drept, cuprinzând următoarele informații:

- numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în situațiile financiare;
- calitatea acesteia (director economic, contabil-șef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administratorul societății-mamă, persoana autorizată potrivit legii etc.);
- numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul (de exemplu, specialist calificat ACCA).

În dispozițiile citate, se precizează că situațiile financiare anuale consolidate sunt supuse aprobării adunării generale a acționarilor societății-mamă, pe baza raportului consolidat al administratorilor pentru exercițiul financiar în cauză și a raportului persoanei responsabile cu auditarea situațiilor financiare anuale consolidate.

Data de 25 martie este termenul-limită pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate, inclusiv, potrivit legislației în vigoare autohtone.

Situațiile financiare anuale consolidate constituie un tot unitar și se întocmesc în termen de optzeci luni de la încheierea exercițiului financiar al societății-mamă, se precizează în legislația altor țări europene, inclusiv, care prezintă situații financiare anuale consolidate.

Cu alte cuvinte, aceste documente de raportare trebuie realizate până la data de 31 august sau 31 octombrie a anului de gestiune posterior exercițiului de raportare .

Situațiile financiare anuale consolidate, aprobate în mod corespunzător, împreună cu raportul consolidat al administratorilor și raportul persoanei responsabile cu auditarea situațiilor financiare anuale consolidate, se publică de entitatea care a întocmit situațiile financiare anuale consolidate, conform legislației în vigoare.

Ori de câte ori situațiile financiare anuale consolidate și raportul consolidat al administratorilor se publică în întregime, acestea trebuie să fie reproduse în forma și conținutul pe baza cărora auditorii statutar și-au întocmit raportul lor. Acestea trebuie să fie însoțite de textul complet al raportului de audit.

Dacă situațiile financiare anuale consolidate nu se publică în întregime, trebuie să se indice faptul că versiunea publicată este o formă prescurtată și trebuie să se facă trimitere la oficiul registrului de stat la care au fost depuse situațiile financiare anuale consolidate. În cazul în care situațiile financiare anuale consolidate nu au fost încă depuse, acest lucru trebuie prezentat. În acest caz, raportul de audit nu se publică, dar se menționează dacă a fost exprimată o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve sau contrară, sau dacă auditorii statutari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit.

#### **Bibliografie:**

1. Legii contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2007, nr. 90-93 / 399 din 29.06.2007 cu modificările și completările la zi.
2. BOGDAN, Victoria, POPA, Dorina Nicoleta. *Raportarea financiară la nivelul grupurilor de societăți*, București, Editura Economică, 2011, pp. 15-21, ISBN 978-973-709-546-6.
3. Consolidarea, reglementare pe plan internațional și european, Referat eseu. Disponibil: <http://www.scribd.com/doc/56227609/referat-eseu-CONSOLIDAREA#scribd>
4. Dezvoltări și aprofundări privind situațiile financiare consolidate, Rezumat teză de doctorat. Disponibil: [http://doctorat.ubbcluj.ro/sustinerea\\_publica/rezumat/2010/contabilitate/Muller\\_Victor\\_RO.pdf](http://doctorat.ubbcluj.ro/sustinerea_publica/rezumat/2010/contabilitate/Muller_Victor_RO.pdf)

### **ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII OPERAȚIUNILOR PRIVIND EXECUTAREA LUCRĂRILOR DE CERCETARE-DEZVOLTARE ÎN BAZĂ DE CONTRACT ÎN CONTEXTUL NOILOR SNC**

*Conf. univ. dr. Rodica CUȘMĂUNSA, ASEM*  
*Conf. univ. dr. Ecaterina CECHINA, ASEM*

*The content of this article is dedicated to the solution of problematic aspects of the way of stating the research and development cost of works carried out under a contract for other organizations.*

***Cuvinte-cheie:** research and development costs, intangible assets, general and administrative expenses.*

**JEL: M-41**

Unitatea de cercetare-dezvoltare poate efectua lucrările de cercetare-dezvoltare, atât pentru necesități proprii, cât și pentru alte întreprinderi în baza contractului de efectuare a lucrărilor de cercetare-dezvoltare. În scopurile contabilității și fiscalității, acest tip de contracte economice este analogic contractului de antrepriză, deosebirea constă în faptul că, în urma lucrărilor efectuate pe bază de contract, deseori, nu se obțin active materiale, ci imobilizări necorporale.

Conform SNC „**Imobilizări necorporale și corporale**”:

- ◆ în contabilitatea organizației-executant, se reflectă costurile în conformitate cu cerințele Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, SNC „Stocurile”, SNC „Cheltuieli”, SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” și SNC „Contracte de construcții” și realizarea lucrărilor;
- ◆ în contabilitatea organizației-client, în funcție de rezultatul lucrărilor de cercetare-dezvoltare, se reflectă active materiale (de exemplu, mijloc fix) sau imobilizări necorporale (de exemplu, tehnologie de fabricare a unui produs).

În acest context, apare necesitatea reflectării corecte a drepturilor patrimoniale ale părților contractuale asupra rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare în contabilitate și în situațiile financiare. În urma executării lucrărilor de cercetare-dezvoltare în bază de contract, atât organizația-executant, cât și organizația-client au dreptul de utilizare a rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare. Astfel, organizația-client deține toate drepturile privind utilizarea rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare (dacă altceva nu este prevăzut în contract), iar drepturile organizației-executant sunt limitate prin utilizarea inovațiilor create în cadrul lucrării respective pentru necesități proprii, adică în activitatea sa comercială.

În cazul în care, în contract, este stipulat că dreptul de autor asupra elaborărilor specificate va aparține organizației-executant, aceasta are dreptul de utilizare a rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare și prevede utilizarea rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare respective în activitatea sa, în contabilitatea organizației-executant este necesar să se reflecte:

- costurile aferente executării contractului;
- realizarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare;
- trecerea la intrări a dreptului de utilizare a rezultatelor de cercetare-dezvoltare realizate clientului ca imobilizare necorporală.

Organizația-executant, în acest caz, suportă atât costuri aferente lucrărilor executate în baza de contract, cât și costuri aferente creării imobilizării necorporale pentru necesitățile proprii. Astfel, în politicile contabile ale organizației-executant, este necesar să se specifice metoda repartizării costurilor temei între costurile aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare, efectuate în bază de contract, și costurile privind crearea imobilizării necorporale pentru necesitățile proprii de producție. La suma costurilor aferente creării imobilizării necorporale sub forma dreptului de utilizare a rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare, trebuie micșorat devizul de costuri al lucrărilor de cercetare-dezvoltare.

Practica unităților de cercetare-dezvoltare studiată denotă faptul că contabilii acestor organizații nu reflectă ca imobilizare necorporală dreptul de utilizare a rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare, realizate clientului, cu toate că, deseori, rezultatele acestor lucrări sunt utilizate sau în procesul de producție propriu, sau pentru executarea altor lucrări de cercetare-dezvoltare.

În opinia noastră, în vederea soluționării problemei privind separarea costurilor aferente temei, între costurile aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare, efectuate în baza de contract, și costurile aferente creării imobilizării necorporale pentru necesități proprii de producție, propunem:

- toate costurile aferente primelor etape ale lucrărilor de cercetare-dezvoltare, ce țin de culegerea și cercetarea literaturii tehnico-științifice, documentației tehnico-normative, standardelor, informației de exploatare a analogilor, de elaborarea și confecționarea machetei experimentale (elaborarea documentației de execuție pentru confecționarea machetei, confecționarea machetei, testarea organelor de lucru ale machetei, determinarea parametrilor constructivi ai mostrei experimentale etc.), să se atribuie costurilor aferente creării imobilizării necorporale pentru necesități proprii de producție și, prin urmare, să fie acumulate în Contul 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”;
- toate costurile aferente următoarelor etape ale lucrărilor de cercetare-dezvoltare, ce țin de elaborarea și confecționarea mostrei experimentale (elaborarea documentației de construcție a mostrei, confecționarea mostrei experimentale, încercările mostrei experimentale, verificarea indicilor constructivi și de exploatare a mostrei experimentale etc.), precum și a produsului final al lucrării să se atribuie costurilor, care vor forma costul lucrărilor de cercetare-dezvoltare efectuate în bază de contract, se vor reflecta în conformitate cu cerințele Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, SNC „Stocurile”, SNC „Cheltuieli”, SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” și SNC „Contracte de construcții”.

După părerea noastră, principala condiție de separare a costurilor menționate este generată de posibilitatea folosirii dreptului de utilizare a rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare pentru necesitățile proprii de producție și, prin urmare, obținerea beneficiilor economice viitoare.

*Exemplu:* Unitatea de cercetare-dezvoltare încheie contract de executare a lucrării de cercetare-dezvoltare prețul căreia, conform contractului, constituie 140 000 lei, TVA 20%. Încă de la începutul executării lucrării, organizația-executant a estimat posibilitățile de utilizare a rezultatelor acesteia în activitatea sa. Costul efectiv total al acestei lucrări este de 120 000 lei, din care 25 000 lei constituie suma costurilor aferente creării imobilizării necorporale pentru necesitățile proprii de producție, iar restul 95 000 lei – costuri aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare efectuate în bază de contract.

Astfel, în baza exemplului în contabilitatea unității de cercetare-dezvoltare este necesară întocmirea următoarelor formule contabile:

- la suma costurilor aferente creării imobilizării necorporale pentru necesitățile proprii de producție:

Debit contul 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”, subcontul 1 „Executarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare în bază de contract pentru necesități proprii de activitate” – 25 000 lei

Credit contul 211 „Materiale”, 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”, 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”, 541 „Datorii preliminate”, 521 „Datorii comerciale”, 544 „Alte datorii curente”, 812 „Activități auxiliare”, 821 „Costuri indirecte de producție” – 25 000 lei

➤ la suma costurilor aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare efectuate în bază de contract:

Debit contul 811 „Activități de bază” – 95 000 lei

Credit contul 211 „Materiale”, 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”, 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”, 541 „Datorii preliminate”, 521 „Datorii comerciale”, 544 „Alte datorii curente”, 812 „Activități auxiliare”, 821 „Costuri indirecte de producție” – 95 000 lei

➤ la valoarea de vânzare a lucrărilor de cercetare-dezvoltare executate în bază de contract:

Debit contul 221 „Creanțe comerciale” – 168 000 lei

Credit contul 534 „Datorii față de buget” – 28 000 lei

Credit contul 611 „Venituri din vânzări”, subcontul 4 „Venituri din executarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare” – 140 000 lei

➤ la costul efectiv al lucrărilor de cercetare-dezvoltare executate în baza de contract:

Debit contul 711 „Costul vânzărilor”, subcontul 7114 „Costul lucrărilor de cercetare-dezvoltare” – 95 000 lei

Credit contul 811 „Activități de bază” – 95 000 lei

În continuare, urmărim cum va fi reflectată trecerea la intrări a rezultatului lucrărilor de cercetare-dezvoltare, executate în baza contractului cu clientul pentru necesitățile proprii de activitate. Există două variante:

1. Rezultatul poate fi înregistrat ca obiect al proprietății industriale (brevet de invenție, al soiurilor de plante, raselor de animale, modelelor de utilitate etc.) de către AGEPI;
2. Rezultatul pozitiv (rezultatul final corespunde Sarcinii tehnice), dar nu este posibilă obținerea titlului de protecție sau întreprinderea nu preconizează obținerea lui.

Mai departe, examinăm fiecare variantă în parte.

**Varianta I.** Unitatea de cercetare-dezvoltare a achitat pentru depunerea cererii de brevet de invenție suma de 1 300 lei, pentru examinarea de fond a cererii de brevet de invenție – 5 250 lei, pentru eliberarea brevetului de invenție – 1 350 lei. În acest caz, în conformitate cu cerințele SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, se vor întocmi următoarele formule contabile:

✓ la suma totală aferentă cheltuielilor de înregistrare a invenției 7 900 lei (1 300 lei + 5 250 lei + 1 350 lei)

Debit contul 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”, subcontul 1 „Executarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare în bază de contract pentru necesități proprii de activitate” – 7 900 lei

Credit contul 227 „Creanțe ale personalului” sau 242 „Conturi curente în valuta națională” – 7 900 lei

✓ la costul de intrare a brevetului de invenție, conform procesului-verbal de primire spre utilizare a imobilizării necorporale în sumă de 32 900 lei (25 000 lei + 7 900 lei)

Debit contul 112 „Imobilizări necorporale”, subcontul 2 „Brevete și mărci” – 32 900 lei

Credit contul 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”, subcontul 1 „Executarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare în baza de contract pentru necesități proprii de activitate” – 32 900 lei

**Varianta a II-a.** Unitatea de cercetare-dezvoltare nu preconizează obținerea titlului de protecție a obiectului proprietății industriale. În acest caz, se va întocmi următoarea formulă contabilă în sumă de 25 000 lei, conform procesului-verbal de primire spre utilizare a imobilizării necorporale:

Debit contul 112 „Imobilizări necorporale”, subcontul 3 „Know-how-uri și francize” – 25 000 lei

Credit contul 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”, subcontul „Executarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare în baza de contract pentru necesități proprii de activitate” – 25 000 lei

În cazul în care organizația-executant nu prevede utilizarea în activitatea sa a rezultatelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare executate în bază de contract, atunci nu apare necesitatea separării costurilor aferente temei între costurile aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare, efectuate în bază de contract, și costurile aferente creării imobilizării necorporale pentru necesitățile proprii de producție. Prin urmare, toată suma a costurilor aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare executate va constitui costul lucrărilor de cercetare-dezvoltare realizate beneficiarului. Conform datelor din exemplul precedent, în acest caz, se vor întocmi următoarele formule contabile:

➤ la suma costurilor aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare efectuate în baza de contract:

Debit contul 811 „Activități de bază” – 120 000 lei

Credit contul 211 „Materiale”, 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”, 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”, 541 „Datorii preliminate”, 521 „Datorii comerciale”, 544 „Alte datorii curente”, 812 „Activități auxiliare”, 821 „Costuri indirecte de producție” – 120 000 lei

➤ la valoarea de vânzare a lucrărilor de cercetare-dezvoltare executate în baza de contract:

Debit contul 221 „Creanțe comerciale” – 168 000 lei

Credit contul 534 „Datorii față de buget” – 28 000 lei

Credit contul 611 „Venituri din vânzări”, subcontul 4 „Venituri din executarea lucrărilor de cercetare-dezvoltare” – 140 000 lei

➤ la costul efectiv al lucrărilor de cercetare-dezvoltare executate în bază de contract:

Debit contul 711 „Costul vânzărilor”, subcontul 7114 „Costul lucrărilor de cercetare-dezvoltare” – 120 000 lei

Credit contul 811 „Activități de bază” – 120 000 lei

Uneori, în cadrul executării lucrărilor de cercetare-dezvoltare privind elaborarea unei tehnologii a unui produs, apare necesitatea elaborării și fabricării unui utilaj nou necesar pentru producerea acestui produs. În acest caz, în opinia noastră, este necesar să se recunoască costurile efectuate în funcție de destinația acestora în costuri aferente creării tehnologiei noi și costuri aferente elaborării și fabricării mostrei experimentale a utilajului nou în două obiecte de evidență, cu toate că ambele tipuri de lucrări se execută în cadrul unei lucrări complexe de cercetare-dezvoltare.

O condiție necesară pentru organizarea eficientă a evidenței analitice a costurilor aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare constă în clasificarea tipurilor de lucrări de cercetare-dezvoltare și etapelor lucrărilor de cercetare-dezvoltare. Luând în considerare specificul ramurii de cercetare-dezvoltare și sintetizând cele expuse, considerăm oportun pentru organizația de cercetare-dezvoltare să se țină evidența analitică a costurilor în felul următor: pe teme executate în baza Sarcinii tehnice sau contractului cu clientul pentru necesitățile proprii de activitate; în cadrul tipului temei – pe tipuri de lucrări de cercetare-dezvoltare (lucrări tehnologice, cercetări științifice fundamentale și aplicative, lucrări de proiectare-experimentare); în cadrul tipului de lucrare – pe etape ale lucrării; în cadrul etapelor – pe locuri de apariție a costurilor (centre de responsabilitate). Această evidență analitică poate fi detaliată în funcție de necesitățile informaționale ale managerilor întreprinderii și după sursele de finanțare a lucrărilor de cercetare-dezvoltare.

Evidența analitică a costurilor aferente lucrărilor de cercetare-dezvoltare este necesar să se țină în cadrul secției executoare, în scopul calculării exacte a costului efectiv al lucrărilor, efectuării controlului asupra acestor costuri la locurile de apariție a lor, precum și pentru formarea condițiilor de organizare a gestiunii în baza centrelor de responsabilitate.

#### **Bibliografie:**

1. Legea privind politica de stat în sfera cercetare-dezvoltare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 124-125 din 11 noiembrie 1999.
2. Codul cu privire la știință și inovare al Republicii Moldova nr. 259-XV din 15 iulie 2004. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 125-129 din 30 iulie 2004.
3. SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
4. МАЛЯВКИНА, Л. И. *Бухгалтерский учет затрат организации на НИОКР*. În: «Бухгалтерский учет», 2003, № 15. – с. 12 – 20.
5. МАХРОВА, Л. А. *Научные исследования и опытно-конструкторские разработки*. [www.uckpa.ru](http://www.uckpa.ru)
6. ПЯТОВ, М. Л. *Учет операций по договору на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ*. În: «Бухгалтерский учет», 2000, № 19. – с. 66 – 69.



## КОНЦЕПЦИЯ ДОСТОВЕРНОСТИ: ЭВОЛЮЦИЯ И СТАНОВЛЕНИЕ

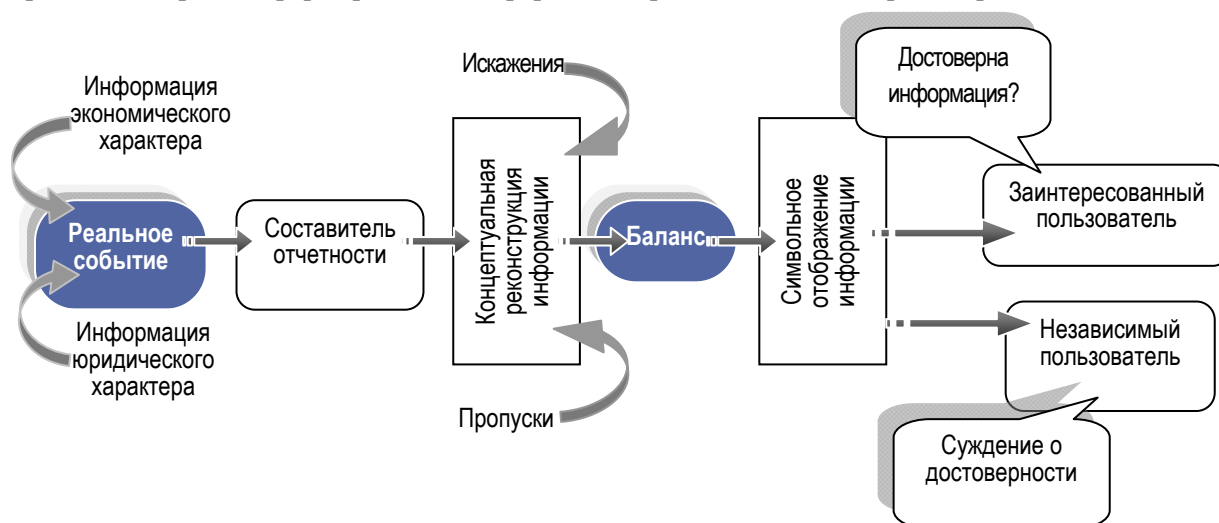
*Conf. univ. dr. Irina GOLOCIALOVA, ASEM*

*The changer world economy and financial flows, which brought the increasing internalization and independence, have put fair presentation at the forefront of economy policy making. Because at present time the objective of financial statements is to provide fair information about the financial position of useful to wide range of users. However it was not always. In this article „Conception of fair presentation: evolution and amidst” author are looking this problems in the light of development to the methodology of accounting and of providing the information.*

**Ключевые слова:** методология учета, концепция, достоверность, финансовая отчетность, статический и динамический баланс, ресурсная теория

Современные изменения в экономике выдвигают новые требования к содержанию финансовой отчетности, призванную менять ее информационную значимость в процессе принятия решений, но на первом плане, с точки зрения МСФО, должна быть поставлена достоверность. Такое требование обусловлено целью отчетности – обеспечение всех групп пользователей необходимой информацией для принятия ими экономических решений.

В общем смысле **достоверность** означает уверенность в правильности суждения о том или ином событии и выражает определенную (достаточно высокую) степень знания, поскольку полной информации для оценки события практически никогда не бывает, то есть – это суждение о качестве раскрытия существующей действительности. По нашему мнению с точки зрения бухгалтерского учета **достоверность информации** – это соответствие принятого составителем отчетности реального сообщения (экономическое событие) переданному интерпретированному сообщению (экономическое событие в виде символов) его пользователю. Представим процесс формирования информации признанной достоверной в рис. 1.



**Рисунок 1. Процесс передачи информации о событии, интерпретированном составителем отчетности**

**Источник:** разработано автором

Для того, чтобы информация о реальном событии была признана как достоверная информация отчетности, она должна быть подвергнута концептуальной реконструкции – последовательному воздействию компонентов современной методологии учета: *идентификации (логический прием), оценки (методологический процесс), признания (методологический прием) учетных объектов и элементов отчетности и тестирования на достоверность.*

От того как именно будет воспринята пользователем отчетности информация после ее концептуальной реконструкции [2, 47], зависит качество принимаемых им решений. Принимая во внимание суть процесса трансформации события (рис. 1) приведем следующее определение *достоверной финансовой отчетности – это отчетность, которая отображает*

*составителем отчетности адекватно и структурно информацию об идентифицируемых экономических событиях, влияющих на финансовое состояние организации, качество которой не приведет к снижению эффективности принятого решения пользователем отчетности. Условием признания достоверности отчетности является отношение к ее содержанию, независимого ее пользователя, выраженное в виде профессионального суждения и заинтересованного пользователя, которое проявляется в принятии бизнес – решений.*

Поскольку достоверность информации рассматривается нами как отношение к ней пользователей отчетности, уместно раскрыть эту проблему через призму эволюции бухгалтерской научной мысли в два этапа:

- 1) формирование отношения к отчетности как достоверной в контексте эволюции методологии учета и отчетности;
- 2) применение концепции достоверности в контексте методологии МСФО.

Как известно, в рамках первого этапа эволюция методологии учета ознаменовалась описанием события в виде двойной записи, на которой, до сих пор базируется система бухгалтерского учета. Тогда двойная запись подтверждала равенство величины прав на имущество величине обязательств и отражала отношения между участниками обычной торговой сделки – собственниками. Так как основой составления двойной записи являлся юридический характер сделки, то сама запись имела механический характер, поскольку не заключала в себе никакого экономического содержания. На этой стадии эволюции методологии учета отчетность была представлена только балансом, который являлся формой внутренней отчетности. Основным требованием к информации такой отчетности было обеспечение **полноты** представления об имущественном положении собственника.

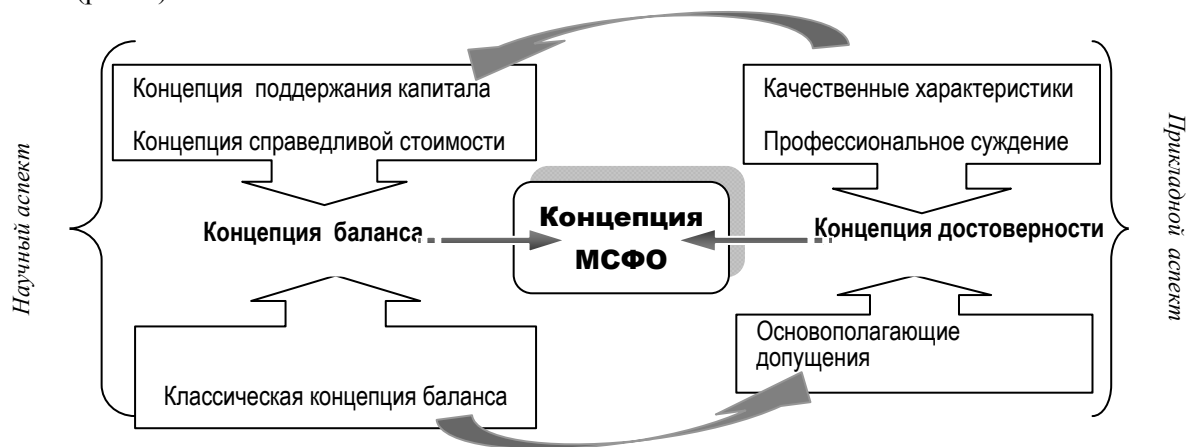
С течением времени изменилось отношение к балансу, который стал занимать центральное место в методологии учета, что нашло свое воплощение в развитии его концепций – статической и динамической, отличающиеся друг от друга, в первую очередь, содержанием отчетности, связанного целью представления. *Статический баланс* призван представлять информацию об имущественном положении для исчисления достаточности или недостаточности средств для погашения своих обязательств, поэтому основным требованием к содержанию баланса является **понятность**. Динамический баланс должен представлять информацию об уровне рентабельности и эффективности использования активов, что достигается путем точного исчисления финансового результата за истекший период. И основным требованием к отчетности стала **надежность** (правильность).

Исторически сложилось так, что методология учета является результатом европейской научной мысли. Но на второй стадии эволюции (конец XIX ст.) методологии учета на нее стали оказывать влияние различные социальные, экономические и политические факторы, что привело к ряду существенных различий в практике подготовки финансовой отчетности в рамках отдельно взятого региона. И на базе концепции динамического баланса сформировались две системы учета: континентальная и англо – саксонская. Факторы, которые стали причиной расхождений в практике ведения учета, это различие в правовых и налоговых системах, целях финансовой отчетности и источниках финансирования.

В странах, относящихся к континентальной системе учета, его методология была направлена на формирование информации в отчетности, которая предназначена для представления налоговым органам и другим государственным учреждениям, участвующих в планировании национальной экономики. Цель финансовой отчетности в континентальной системе – удовлетворение потребностей в информации кредиторов и государственных органов о точности определения финансового результата и исчисления налогооблагаемой прибыли. *В этом случае правила оценки консервативны и осторожны, а одним из принципов методологии учета обозначен принцип “консервативного подхода” – осмотрительности.* В странах, относящихся к англосаксонской системе учета, акционеры выступали в качестве наиболее важной группы, имеющей доступ к отчетности, и которые требовали регулярно представлять отчетность для того, чтобы оценить результаты деятельности, полученные менеджментом организации, и перспективы развития организации в будущем. В этой связи был *принят тезис: основой подготовки отчетности является концепция “правдивого и справедливого подхода” (концепция “достоверности”).*

Считаем уместным отметить тот факт, что разрабатывая идею достоверного подхода, ученые англосаксонской школы не акцентировали внимание на таких концептуальных аспектах науки бухгалтерского учета как: 1) сущность и структура баланса; 2) методика составления двойной записи в контексте структуры баланса. Ими был выдвинут тезис: *баланс как метод бухгалтерского учета и двойная запись как методика представления экономического события являются аксиомами, которые принимаются без доказательств и дальнейших исследований*. Это отличает англосаксонскую систему от континентальной системы учета, которая привержена традициям исследования баланса и двойной записи [1 50]. Так как в любой стране существует своя стандартизированная система бухгалтерского учета с присущими ей особенностями, то не вся представленная информация в отчетности становилась понятна зарубежным пользователям. Более того, она не сопоставима на международном уровне [3, 12]. Стало очевидным, необходимо внедрить унифицированный подход подготовки финансовой отчетности, при достижении компромисса в вопросе выбора: либо подготовка осуществляется на основе концепции о достоверности, либо с учетом стремления достигнуть последовательности и точности учетной информации. В ходе попыток нахождения компромисса между двумя действующими системами был сделан вывод о том, что концепция достоверности может быть признана как основа унифицированного подхода подготовки финансовой отчетности, под которым в настоящее время понимается система МСФО. Этот подход закреплен в специальном документе, называемом «Концептуальные основы подготовки финансовой отчетности, которые по существу являются теоретической базой МСФО [3, 29].

В результате завершилась эволюция идеи достоверности, и произошло становление ее концепции. Теперь раскроем взаимосвязь составляющих Концептуальных основ с целью определения места концепции достоверности в современной методологии – методологии МСФО (рис. 2).



**Рисунок 2. Взаимосвязь базовых составляющих Концепции МСФО**

*Источник: разработано автором на базе положений Концептуальных основ подготовки финансовой отчетности*

Как и в традиции научных школ бухгалтерского учета, ключевое положение в методологии МСФО занимает концепция баланса, которая сохраняет в себе характеристики классической концепции баланса – **основополагающие допущения и совокупность принципов** (рис.2). Однако для реализации идеи достоверности необходимо достижение определенного качества информации, что находит свое воплощение в качественных характеристиках. Однако, эта идея требовала принятие во внимание эффекта временного фактора при определении финансового положения организации, что способствовало развитию следующих концепций: поддержания капитала, для исключения воздействия инфляционных процессов на размер финансового капитала; справедливой стоимости, для оценки финансового положения на дату подготовки отчетности. В контексте этих нововведений, используется ресурсная теория, согласно которой активы рассматриваются не как капитализируемые затраты или как имущество собственника, а как контролируемые экономические ресурсы, и которая заменила теорию собственности (для того, чтобы определить финансовое положение

организации на дату подготовки отчетности необходимо принимать во внимание все источники получения экономических выгоды, вне зависимости от наличия на них права собственности). Наиболее яркими примерами применения ресурсной теории являются управление инвестиционным портфелем финансовых инструментов, использование инвестиционной недвижимости, проведение корпоративной сделки, по результатам которой выявлен гудвилл.

Раскрывая вопрос значения концепции достоверности, считаем уместным отметить, что в контексте реформирования в Республике Молдова системы бухгалтерского учета и отчетности в национальной методологии учета отсутствует концепция достоверности, которая нивелирована до уровня качественной характеристики, в отличие от Концепции МСФО, где достоверность, по сути, является базовой идеей современного этапа эволюции методологии учета.

**Заключение:** по результатам проведенного исследования рассмотрены этапы эволюции идеи достоверности, через призму балансовых концепций, и которая реализована в системе МСФО в качестве концепции достоверности. Выявлено определяющее ее значение на развитие современной методологии учета, в основу которой положены ресурсная теория, концепции капитала и справедливой стоимости во взаимосвязи. В контексте реформы бухгалтерского учета в Республике Молдова отмечен факт нивелирования воздействия концепции достоверности на национальную методологию учета.

#### **Библиография:**

1. АЛЕКСАНДЕР, А., БРИТТОН, А., ЙОРИССЕН, Э. *Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике* (пер. с англ.) – М: Вершина, 2005, 886 с.
2. СОКОЛОВ, Я. *Основы теории бухгалтерского учета* – М: Финансы и статистика, 2000, 496 с.
3. ЦУРКАНУ, В., ГОЛОЧАЛОВА, И. *Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами* – Кишинэу: АСАР, 2014, 480 с.
4. [www.mf.gov.md/actnorm/contabil](http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil)

## **GESTIUNEA STOCURILOR PRIN PRISMA CRITERIILOR DE PERFORMANȚĂ**

*Conf. univ. dr. Ludmila GRABAROVSKI, ASEM*

*In conditions of a developed market economy the stock management is an activity to which is given a special attention because of the importance of their formation and holding. As a result, the managers' responsibility for their actions' increases and the effective decision making regarding the current activity and strategic development becomes increasingly dependent on the accurate information about the business processes, which start with purchasing, production, sales and finish with taking effective management decisions. In this context the development of the criteria and of the performance indicators is a necessary condition for an effective management of stocks.*

**Cuvinte-cheie:** *stocuri, business procese, criterii de performanță, cost de aprovizionare, cost de ruptură, bugetul aprovizionărilor, rotația stocurilor.*

**JEL: M-41**

În condițiile economice actuale, entitățile funcționează într-un mediu competitiv, fiind necesară diversificarea businessului și schimbarea rapidă a tehnologiilor, fapt care determină principalul factor de performanță al entităților – gestiunea eficientă. Abordarea problematicei aferente gestiunii stocurilor prin stabilirea obiectivelor, repartizarea responsabilităților și aplicarea metodelor moderne și tehnicilor avansate de management financiar-contabil scoate în evidență oportunitatea implementării criteriilor unitare și a indicatorilor relevanți pentru evaluarea și monitorizarea performanțelor la diferite nivele de gestiune.

Desfășurarea procesului de gestiune a stocurilor trebuie să aibă loc în condiții de maximă eficiență economică, ceea ce impune o coordonare permanentă a acestuia cu aplicarea informațiilor

contabile și extracontabile, în funcție de deciziile manageriale care urmează a fi luate și performanțele care urmează a fi realizate. Ținem să menționăm că gestiunea stocurilor are la bază funcțiile tradiționale ale managementului, precum cele de planificare, organizare, conducere, coordonare și control. În ceea ce privește gestiunea stocurilor prin prisma controlului și luării deciziilor, obiectivele principale pot fi sintetizate astfel:

- analiza structurii și dinamicii stocurilor;
- optimizarea stocurilor și a mărimii acestora;
- implementarea unor sisteme eficiente de monitorizare a stocurilor.

Analiza structurii și dinamicii stocurilor deținute se efectuează în baza situațiilor financiare, raportării manageriale, precum și a evidenței operative la depozite. Structura stocurilor se analizează pe tipuri de stocuri luând în considerare impactul variațiilor sezoniere ale activității asupra valorii totale a acestora. Stabilirea tipurilor de stocuri depinde, în mod direct, de specificul business-proceselor. Aceste procese sunt interconectate și interdependente, fapt demonstrat prin următoarele: rezultatele managementului aprovizionărilor (stocurile de materii prime și materiale) destinate procesului de producție sunt dependente de eficiența ciclului de producție (stocurile de produse în curs de execuție și semifabricate) care, la rândul său, afectează calitatea și satisfacția clientului la etapa distribuțiilor (stocurile de produse și mărfuri). Constituirea și menținerea stocurilor la fiecare etapă a business-proceselor antrenează costuri semnificative de stocare, ceea ce necesită minimizarea acestora. În acest caz, putem evidenția următoarele categorii de costuri:

- I. Costuri de aprovizionare a stocului:** costurile asociate efectuării comenzilor, în vederea executării acestora, creării sau completării stocurilor;
- II. Costuri de menținere a stocurilor:** costurile care caracterizează capacitatea de depozitare: chiria depozitului, salariile aferente activității depozitului, costurile de întreținere, precum și eventuale pierderi sau deprecieri ce survin în timpul stocării;
- III. Costuri ale lipsei de stoc:** sunt determinate de lipsa stocurilor în momentul solicitării lor de către subdiviziunile entității. Epuizarea stocului înainte de sosirea unui lot nou conduce la astfel de costuri (numite și costuri de ruptură), care cresc proporțional cu cererea nesatisfăcută și cu durata lipsei resursei respective;
- IV. Costuri de suprastocaj:** costurile de depășire apar în cazul în care stocul este superior capacității de stocaj de care dispune entitatea. Dacă acesta poate fi absorbit în perioada următoare fără pierderi, costurile de suprastocaj au valoare nulă.

După analiza costurilor de stocare se urmărește volumul stocurilor în scopul optimizării mărimii acestora. În literatura de specialitate, găsim diverse abordări cu privire la bugetarea și optimizarea mărimii stocurilor. Astfel, problema bugetării stocurilor poate fi soluționată prin aplicarea a două modalități de aprovizionare: „de la depozit” (push) și „de la vânzare” (pull). Sistemul „de la depozit” presupune determinarea normei de stocuri pe fiecare tip, în funcție de viteza de rotație a stocurilor în perioada anterioară. Dacă fluctuația stocurilor este semnificativă, normele se revizuesc în mod regulat. În cazul utilizării sistemului de aprovizionare „de la vânzare”, programul de producție se formează în funcție de mărimea și structura volumului de vânzări-țintă, care, la rândul său, determină bugetul de aprovizionări. Altfel spus, în gestiunea stocurilor, entitatea se axează pe cererea de piață și este ghidată de dinamica unor indicatori, cum ar fi cota de piață, elasticitatea cererii etc.

Ținem să menționăm că, indiferent de modul în care se desfășoară procesul de aprovizionare, controlului stocurilor prin sistemul de bugete îi revine un loc aparte în gestiunea acestora. Pentru a elabora un buget de aprovizionări trebuie luate în considerare atât caracteristicile financiare aferente achizițiilor, cât și datele la care acestea au avut loc. Prin urmare, managerii trebuie să stabilească un program care, în primul rând, să permită evitarea apariției unei rupturi în stoc și, în al doilea rând, să nu provoace apariția stocurilor voluminoase ce pot conduce la *reaprovizionări sau comenzi*, care, în amonte, condiționează livrările.

În continuare, în baza unui exemplu convențional, vom prezenta modul de întocmire a bugetului de aprovizionări cu materii prime și materialele, prin aplicarea modelului de gestiune a stocurilor cu cerere variabilă prin perioade constante.

Să presupunem că, în cadrul unei entități, au fost efectuate previziuni ale utilizării stocului de materiale pentru anul 201X (tabelul 1).

Tabelul 1

## Previiziunile utilizării stocului de materiale pentru anul 201X

(unit.)

<b>Perioada (luna)</b>	<b>ianuarie</b>	<b>februarie</b>	<b>martie</b>	<b>aprilie</b>	<b>mai</b>	<b>iunie</b>
<b>Cantitatea</b>	600	450	300	300	300	300
<b>Perioada (luna)</b>	<b>iulie</b>	<b>august</b>	<b>septembrie</b>	<b>octombrie</b>	<b>noiembrie</b>	<b>decembrie</b>
<b>Cantitatea</b>	225	225	450	600	750	900

Suplimentar, se cunosc următoarele informații aferente anului 201X:

- aprovizionări – 5 comenzi;
- durata dintre momentul lansării comenzii și aprovizionare – 2 luni;
- marja de siguranță – 1 lună

În continuare, vom întocmi bugetul aprovizionărilor prin perioade constante cu condiția că, la 31 decembrie 201X-1, stocul a constituit 1 200 unități.

Pornind de la previziunile utilizării stocului de materiale pentru anul 201X, putem concludiona că, în luna martie, se va înregistra o ruptură de stoc în mărime de 150 unități (1 200 – 600 – 450 – 300). Dacă durata dintre momentul lansării comenzii și aprovizionare constituie 2 luni, iar livrările se vor efectua la data de cinci a fiecărei luni, atunci prima aprovizionare în anul 201X va avea loc la 5 februarie. Volumul aprovizionărilor pentru luna februarie (de altfel, și pentru lunile următoare) va fi determinat astfel:

$Qa = Scm + Sca - Sif$ , unde:

**Qa** exprimă volumul aprovizionărilor (mărimea comenzii),

**Scm** – consum de materiale pentru programul de producție din luna martie,

**Sca** – consum de materiale pentru programul de producție din luna aprilie,

**Sif** – stoc la începutul lunii februarie.

Conform relației de mai sus, volumul aprovizionărilor pentru luna februarie se determină prin adunarea consumurilor din următoarele două luni (până la data următoarei aprovizionări) și scăderea stocului de la începutul lunii:  $300 + 300 - 150 = 450$  unități. Periodicitatea și volumul aprovizionărilor cu materiale la data comenzii pentru anul 201X sunt prezentate în tabelul 2.

Tabelul 2

## Previiziuni privind aprovizionările cu materiale prin perioade constante pentru anul 201X

(unit.)

Perioada (luna)	Consumul	Stocul	Aprovizi-onările	Stocul corectat	Comenzile	
					Data	Cantitatea
Decembrie	-	1200				
Ianuarie	600	600				
Februarie	450	150*	450	600	05.12.201X-1	450
Martie	300	300				
Aprilie	300	0	600	600	05.02.201X	600
Mai	300	300				
Iunie	300	0	450	450	05.04.201X	450
Iulie	225	225				
August	225	0	1050	1050	05.06.201X	1050
Septembrie	450	600				
Octombrie	600	0	1650	1650	05.08.201X	1650
Noiembrie	750	900				
Decembrie	900	0	X	X	05.10.201X	

\* consumul din luna februarie poate provoca ruptura de stoc în luna martie.

Analizând stocurile în intervalul dintre aprovizionări, constatăm că stocul maxim se înregistrează odată cu intrarea materialelor aprovizionate, iar stocul minim – înainte de reaprovizionarea acestora. În baza datelor din tabelul de mai sus, vom întocmi bugetul aprovizionărilor care include următorii indicatori: comenzi, aprovizionări, consum, stoc. Structura bugetului aprovizionărilor pentru anul 201X este prezentată în tabelul 3.

**Tabelul 3**

**Bugetul aprovizionărilor pentru anul 201X**

(unit.)

Indicatori	Luna												
	XII	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
<b>Comenzi</b>	450		600		450		1050		1650		x		x
<b>Aprovizionări</b>			450		600		450		1050		1650		x
<b>Consum</b>		600	450	300	300	300	300	225	225	450	600	750	900
<b>Stoc</b>	1200	600	600	300	600	300	450	225	1050	600	1650	900	x

Sistemele eficiente de gestiune a stocurilor, care urmează a fi implementate, se bazează, de asemenea, pe indicatorii de performanță a căror monitorizare le va permite managerilor să ia decizii opeative cu privire la mărirea optimă a comenzii, capacitatea de depozitare, rotația stocurilor, durata de achitare a datoriilor, volumul și structura producției, ponderea rebutului, ponderea produselor vândute în totalul produselor, durata de colectare a creanțelor etc.

După analiza performanței și stabilirea strategiilor relevante, următorul pas important în gestiunea stocurilor presupune utilizarea informațiilor colectate, prin instrumentele de raportare, în scopul optimizării stocurilor și eficientizării procesului decizional. Sistemul principalilor indicatori de performanță care necesită măsurare în procesul de monitorizare a stocurilor este propus în tabelul 4. Indicatorii respectivi variază în funcție de nivelul de performanță al entității și pot fi prezentați în formă de rapoarte manageriale.

**Tabelul 4**

**Sistemul indicatorilor de performanță**

Indicatorii	Planificat	Efectiv	Performanța		
			scăzută	medie	ridicată
1	2	3	4	5	6
<b>Aprovizionare</b>					
Stocul de materiale la sfârșitul perioadei de gestiune (pe tipuri de materiale)					
Necesarul de aprovizionări					
Mărirea optimă a comenzii					
Capacitatea de depozitare					
Rotația stocului					
Durata de achitare a datoriilor					
<b>Producere</b>					
Stocul de produse finite la sfârșitul perioadei de gestiune (pe tipuri de produse)					
Volumul și structura producției					
Cota de piață					
Indicatorii privind utilizarea factorilor de producție (productivitatea muncii, gradul de utilizare a capacității de producție, costul, durata ciclului de fabricație, calitatea producției etc.)					
Ponderea rebutului					
<b>Distribuție</b>					
Volumul vânzărilor (pe tipuri de produse): - pe piața internă, - la export					

Pondereea produselor vândute în total produse					
Pondereea produselor vândute în totalul produselor					
Structura stocurilor pe interval de vechime					
Nivelul de satisfacere a necesităților cumpărătorilor					
Pondereea stocurilor „moarte”					
Cota de piață în cadrul unui anumit segment					
Perioada de livrare a stocurilor					
Durata de colectare a creanțelor					

În încheiere, vom menționa că, în condițiile unei economii concurențiale, entitățile trebuie să se adapteze rapid la tendințele și strategiile de management modern. Pentru a face față cerințelor actuale, entitățile urmează să utilizeze instrumente eficiente de gestiune care, dintre procesele interne ce au loc în cadrul entității, scot în prim-plan aprovizionarea, producerea și distribuirea stocurilor. O atare abordare complexă a gestiunii stocurilor presupune integrarea informației contabile în sistemul de management, în care aceasta va servi la identificarea și măsurarea indicatorilor de performanță, asigurând urmărirea și înregistrarea mișcărilor de stocuri, planificarea și executarea comenzilor necesare, formularea obiectivelor operaționale și strategice ale entității.

#### Bibliografie:

1. ABRUDAN, Denisa, *Performanța în organizații din perspectiva resurselor umane*, Ed. Solness, Timișoara, 2010.
2. ALBU, Nadia, ALBU, Cătălin, *Instrumente de management al performanței*, Ed. Economică București, 2003.
3. CONSTĂNGIOARĂ, Alexandru, „*Management Logistic*”, Ed. Universității Oradea, 2004.
4. TABĂRĂ, Neculai, BRICIU Sorin. (Coordonatori) *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*. Iași: Editura Tipo Moldova, 2012.
5. MUNTEANU, Valentin, *Metode și modele în managementul operațional al producției*, Ed. Universității de Vest, Timișoara, 2009.

## CONTABILITATEA FINANȚĂRII ORGANIZAȚIILOR NECOMERCIALE PRIN PRISMA DESEMNĂRII PROCENTUALE

*Conf. univ. dr. Ruslan HAREA, ASEM*

*This article aims to analyze the practical use of the new provisions of the tax laws of the appointment percentage of the income of employees in the amount of 2% for the funding of NGOs. It examines the practicality and accounting for these operations and how to exploit the financial resources obtained. Also outline the steps for recovery from sources designation percentage.*

**Cuvinte-cheie:** desemnare procentuală, finanțări, organizații necomerciale, contabilitate, facilități fiscale.

**Desemnarea procentuală** reprezintă un procedeu modern de asistență financiară indirectă a activităților desfășurate de către organizațiile necomerciale oferită în condiții speciale din partea statului. Acest procedeu prevede asentimentul garantat de stat privind utilizarea de către contribuabil a unei părți din impozitul calculat pe veniturile sale în scopul finanțării organizațiilor necomerciale acceptate pentru a putea beneficia de aceste finanțări. Astfel, plătitorii impozitului pe venit, atât persoane fizice, cât și cele juridice pot redirectiona o parte din impozitul pe venit, calculată în baza unei cote procentuale stabilite conform prevederilor legislației către anumite organizații necomerciale, inclusiv culte religioase, care realizează activități în conformitate cu prevederile determinate către potențialii beneficiari ai acestor surse. Desemnarea procentuală se face benevol și, în cazul că nu se aplică, atunci impozitul pe venit trebuie să fie achitat la buget în mărimea lui calculată de la venitul



impozabil.

Obiectivul major al desemnării procentuale se axează pe asistența financiară degrevată de către stat sectorului neguvernamental prin motivarea contribuabilului de a participa la susținerea unor organizații necomerciale implicate în rezolvarea problemelor sociale care îl afectează pe acest contribuabil.

În similitudine cu experiența altor state (Ungaria, România, Polonia, Slovenia, Slovacia, Macedonia etc.), în Republica Moldova, s-a decis aplicarea acestor prevederi începând cu anul 2014<sup>1</sup>.

Astfel, din 15 august 2014, au intrat în vigoare modificările la Codul Fiscal prin care se stabilește că contribuabilii sunt în drept să direcționeze anual un quantum procentual de până la 2% din suma impozitului pe venit calculat anual la buget către organizațiile necomerciale de utilitate publică, cultele religioase și părțile componente ale acestora, dacă nu au datorii la bugetul public național pentru perioadele fiscale anterioare. Contribuabilul ce poate aplica desemnarea procentuală este doar **persoana fizică**, iar entitățile economice din categoria persoanelor juridice nu pot administra aceste prevederi.

Contribuabilul persoană fizică este în drept să desemneze un quantum procentual de până la 2% din suma impozitului pe venit calculat anual la buget către organizațiile necomerciale de utilitate publică, cultele religioase și părțile componente ale acestora printr-una din următoarele forme:

a) *odată cu prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit*, adică până la data de 25 martie a anului următor, acesta poate decide către care ONG el poate desemna o parte din impozitul său calculat pe anul precedent și, din suma impozitului declarat, va stabili mărimea desemnării fără a depăși cota de 2%. În această situație, contribuabilul poate orienta suportul său, prin intermediul organului fiscal, care va transfera suma necesară către beneficiarul desemnării;

b) *prin transfer bancar*, ceea ce presupune plata pe cont propriu de către contribuabil a desemnării calculate din impozitul pe venitul obținut prin virarea surselor financiare direct la contul bancar al beneficiarului în limita a 2% prevăzute de legislație;

c) *prin intermediul patronului*, în situația când contribuabilul, prin cerere individuală, solicită de la angajator monitorizarea calculării și transferării surselor desemnate către beneficiarul acestora stabilit de însuși contribuabilul. Astfel, angajatorul poate lunar sau o dată pe an să calculeze 2% din impozitul pe venit al angajatului și să vireze această sumă la contul bancar al ONG beneficiar concretizată de către angajat prin cererea sa.

Există un șir de prevederi care permit aplicarea desemnării procentuale la care trebuie să corespundă contribuabilul persoană fizică, precum și beneficiarul acestor surse:

1. Desemnarea procentuală poate fi efectuată numai în cazul în care contribuabilul și-a onorat obligațiile fiscale privind impozitul pe venit pentru perioada aferentă căreia se efectuează desemnarea procentuală<sup>2</sup>.

2. Destinația concretă a utilizării acestor surse se stabilește de către contribuabil în corespundere cu scopurile statutare ale ONG beneficiar. Organizațiile necomerciale de utilitate publică, cultele religioase și părțile componente ale acestora, care utilizează contrar destinației mijloacele financiare obținute în urma desemnării procentuale restituie în buget suma utilizată contrar destinației<sup>3</sup>.

3. Contribuabilul persoană fizică este obligat să prezinte Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul fiscal în care a utilizat desemnarea, chiar dacă dispune doar o singură sursă de venit – salariul.

Mecanismul de desemnare procentuală și lista concretă a organizațiilor necomerciale de utilitate publică, cultelor religioase și părților componente ale acestora, care pot beneficia de direcționarea unui quantum procentual din impozitul pe venit calculat anual la buget, se stabilesc de Guvern. În așa fel, se limitează posibilitatea de acces a ONG către aceste surse, fiind oportună doar calitatea de utilitate publică ce se oferă de către instituțiile statului anumitor ONG ce corespund criteriilor enunțate în Capitolul V „Statutul de utilitate publică” al Legii cu privire la asociațiile obștești nr. 837-XIII din 17 mai 1996 (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr. 153–156 BIS). În conformitate cu practica internațională, statul susține, de regulă, activitatea organizațiilor necomerciale de utilitate publică. În calitate de organizații de utilitate publică sunt recunoscute entitățile

<sup>1</sup> Legea nr. 158 din 18.07.2014 pentru modificarea și completarea unor acte legislative // Monitorul Oficial nr. 238-246.

<sup>2</sup> Art. 15<sup>2</sup>. Desemnarea procentuală, p (2), Codul Fiscal al Republicii Moldova.

<sup>3</sup> Art. 52. Organizațiile necomerciale, p (8), Codul Fiscal al Republicii Moldova.

necomerciale, care acționează pentru beneficiul întregii societăți sau o parte a acesteia. Chiar dacă și existența asociațiilor care urmăresc beneficiul mutual (interesul exclusiv al membrilor săi) este importantă pentru realizarea dreptului la libera asociere, guvernele preferă să susțină anume activitatea organizațiilor de utilitate publică. Organizațiile de utilitate publică ajută statul la îndeplinirea propriilor funcții, economisind resurse financiare și umane ale statului, oferind servicii calitative și mai ieftine. Organul împuternicit să atribuie și să certifice statutul de utilitate publică este Comisia de certificare, care activează pe lângă Ministerul Justiției în baza Regulamentului aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 266 din 12.04.2011.

Totodată, se prevede ca desemnarea procentuală să fie realizată în conformitate cu un mecanism adoptat de către Guvern, precum și beneficiarii potențiali a acestor surse să fie anual incluși într-o listă aprobată de către Guvern. Aceste liste, în opinia noastră, vor implica organizații ce vor fi create ad-hoc pentru a colecta surse din partea unor contribuabili și a utiliza aceste surse doar în interes privat, ascuns sub forma unor acțiuni sociale.

În cazul desemnării procentuale de către contribuabil, persoană fizică a unei sume ce depășește cuantumul procentual de 2% din suma impozitului pe venit calculat anual la buget către organizațiile necomerciale de utilitate publică, cultele religioase și părțile componente ale acestora, acesta va fi sancționat conform art. 228 din Codul Fiscal, mijloacele financiare respective rămânând în contul instituțiilor menționate fără posibilitatea de returnare.

La rândul său, organizația necomercială care a obținut aceste surse beneficiază de facilitate fiscală în conformitate cu prevederile art. 20, punctul z<sup>13</sup>, potrivit căruia veniturile obținute de către organizațiile necomerciale de utilitate publică, cultele religioase și părțile componente ale acestora, conform legii, în urma desemnării procentuale, se referă la *sursele de venit neimpozabile*.

Contabilitatea mijloacelor financiare din desemnarea procentuală se va realiza doar la beneficiarul acestor surse cu unele aspecte, în situația, când contribuabilul delegă angajatorului monitorizarea acestor sume. În așa fel, la cererea angajatului, contabilitatea angajatorului va efectua următoarele reflectări:

1. Reținerea impozitului pe venit din salariul angajatului în sumă totalizată pe un an fiscal deplin:  
Debit cont 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 15 000 lei;  
Credit cont 534 „Datorii față de buget”, subcont 5342 „Datorii privind impozitul pe venit din salariu” – 15 000 lei.
2. Redistribuirea sumei privind desemnarea procentuală în mărime de 2% de la impozitul pe venit anual către beneficiarul (AO „Artemida” Drochia), concretizat de angajat prin cerere depusă pe numele angajatorului (15 000 lei × 0,02 = 300 lei):  
Debit cont 534 „Datorii față de buget”, subcont 5342 „Datorii privind impozitul pe venit din salariu” – 300 lei;  
Credit cont 544 „Alte datorii curente” – 300 lei.
3. Virarea la contul bancar a beneficiarului a sumei desemnării procentuale:  
Debit cont 544 „Alte datorii curente” – 300 lei;  
Credit cont 242 „Conturi curente în monedă națională” – 300 lei.

În contabilitatea beneficiarului desemnării procentuale, în potrivire cu cererea depusă de angajatul ce a oferit aceste surse, precum și în conformitate cu destinația lor, la fel, indicată la individual de contribuabilul, suma încasată se va înregistra prin:

Debit cont 242 „Conturi curente în monedă națională” – 300 lei;  
Credit cont 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 300 lei.

Utilizarea surselor obținute din desemnarea procentuală, conform destinației acestora, se înregistrează prin:

Debit cont 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”;  
Credit conturile 211 „Materiale”, 213 „OMVSD”, 521 „Datorii comerciale curente”, etc.  
Concomitent se decontează finanțările cu destinație specială curente prin:  
Debit cont 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”;  
Credit cont 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”.

În situația când contribuabilul nu impune o destinație concretă, stabilită în prealabil, atunci, aceste surse se constată ca alte venituri ale beneficiarului prin înregistrarea contabilă:

Debit cont 242 „Conturi curente în monedă națională” – 300 lei;

Credit cont 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)” – 300 lei.

Aceste surse, ulterior, la sfârșitul anului, se includ în calculul rezultatului financiar al organizației necomerciale care poate fi sub formă de **excedent** (în cadrul entităților economice – profit) sau **deficit** (la entitățile economice – pierdere) prin reflectările contabile:

Debit cont 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)”;

Credit cont 336 „Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune”.

În concluzie, putem menționa că desemnarea procentuală prin esență constituie un pas important în realizarea parteneriatului public-privat și reprezintă o sursă alternativă în finanțarea activității sectorului asociativ. Însă, impedimentele existente în aplicarea legislației, precum „listele de organizații necomerciale” și mecanismele birocratice pentru realizarea acestor măsuri demotivează atât salariații, cât și organizațiile necomerciale de a beneficia de aceste facilități fiscale reciproc avantajoase.

## **RAPORTAREA MANAGERIALĂ – SUPT DE APRECIERE A ACTIVITĂȚII ENTITĂȚILOR DE PRODUCȚIE ȘI A PROCESULUI DE GESTIUNE**

*Lect. sup. dr. Svetlana MIHAILA, ASEM*

*Lect. sup. dr. Galina BĂDICU, ASEM*

*This article aims to highlight the importance of managerial reports in decision-making process, starting with the quality of managerial decisions. In this context, we believe that the relevance and usefulness of these largely depends on the manner and form of forwarding, delivery and presentation of accounting information. Information obtained through accounting tools should be generalized in various reports, which are indispensable in decision-making process and represents a final stage of managerial accounting. Another aspect of this publication consists in the presentation of organizational stages of managerial reporting system at production entities, also is presented the matrix model of needs in elaboration of managerial reports for sales activity in the production entities.*

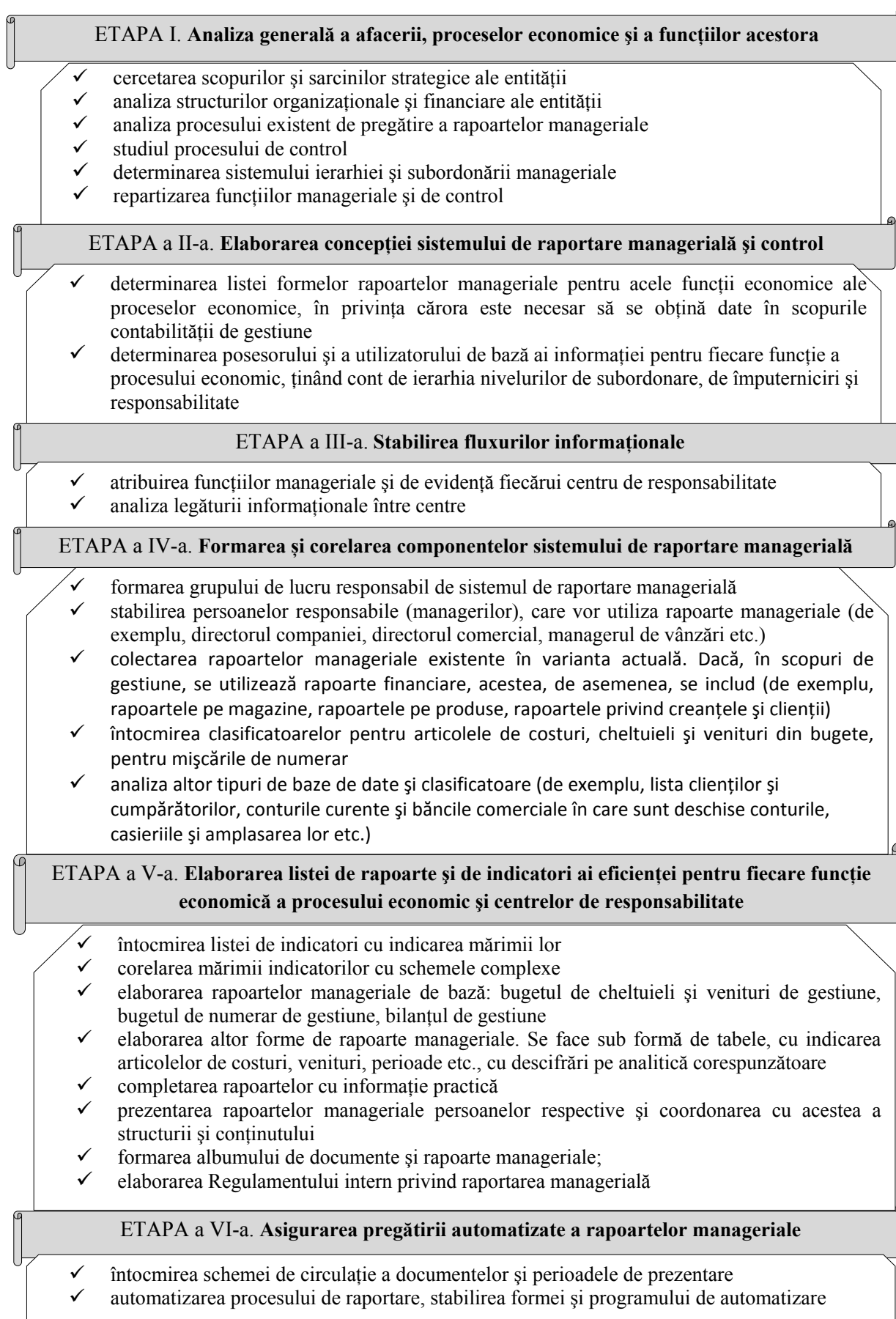
**JEL: M-41**

În prezent, mediul de afaceri se confruntă cu numeroase provocări, care pot avea impact major asupra performanței entităților de producție. Pentru asigurarea unui control de gestiune eficient, problema de bază constă în crearea unui sistem de prelucrare și de furnizare a unor informații operative, exacte și autentice privind activitatea entității în baza cărora se iau decizii oportune și operative. Calitatea deciziilor manageriale depinde, în mare măsură, de modalitatea și forma de transmitere, de furnizare și de prezentare a informației contabile. Informațiile obținute prin intermediul instrumentelor contabile trebuie generalizate în diferite rapoarte, care sunt indispensabile în luarea deciziilor și reprezintă o etapă finală a contabilității manageriale.

Studiul denotă că indicatorii se formează în baza datelor din documentele primare, cu ajutorul cărora se efectuează înregistrarea operațiilor economice, analiza activității economice și se stabilesc cauzele încălcărilor. În acest context, menționăm că documentația îndeplinește funcții analitice și de control. Astfel, în scopul adoptării deciziilor, conducerea entității utilizează informații de natură financiară și nonfinanciară, care este obiectul evidenței operative, *cum ar fi informația privind contractele cu clienții și furnizorii, existența și mișcarea personalului angajat etc.* În opinia noastră, prelucrarea și corelarea informațiilor, atât de natură financiară, cât și de natură nonfinanciară formează un **sistem de raportare managerială**.

Prin recurs la studiul literaturii de specialitate și a practicii în cadrul entităților, menționăm că formarea unui sistem de raportare managerială presupune mai multe acțiuni legate de studiul structurii entității, fluxul de informații, necesitățile informaționale ale managerilor etc. Autorii au cercetat acest fapt și consideră oportună realizarea următoarelor etape în formarea unui sistem de raportare managerială la entitățile de producție (figura 1).

Analiza informațiilor ilustrate în figura 1 denotă că organizarea sistemului de raportare managerială la entitățile de producție poate fi efectuat în cinci etape, în cadrul cărora, sunt propuse spre executare diverse lucrări aferente etapelor corespunzătoare.



**Figura 1. Etapele organizării sistemului de raportare managerială la entitățile de producție**

Pentru formarea sistemului rapoartelor manageriale este necesară examinarea complexă a entității în vederea descrierii activității a acesteia, a structurii organizaționale și financiare a entității, identificării subordonării ierarhice a centrelor de responsabilitate, particularităților circulației documentelor etc. Astfel, pentru a înțelege procesul de funcționare a entității, este necesară crearea unui model al activității ei (model de afaceri), ale cărui elemente structurale de bază sunt procesele economice.

În literatura de specialitate, sunt propuse două modalități de elaborare a rapoartelor manageriale:

- *de sus în jos, prin care se studiază necesitățile managerilor și, în funcție de acestea, se elaborează rapoartele manageriale;*
- *de jos în sus, prin care se stabilesc sursele și purtătorii de informație, modul de culegere și sistematizare a datelor, care, ulterior, sunt incluse în rapoarte.*

În opinia noastră, pentru elaborarea unei structuri optime a rapoartelor manageriale este necesară utilizarea unei **metode combinate**, prin care se vor lua în considerare necesitățile managerilor în corelare cu posibilitatea obținerii și includerii informației în rapoartele manageriale. În acest scop, se întocmește matricea de contrapunere a rapoartelor manageriale cu utilizatorii tipurilor de rapoarte. La intersecție, se înscriu indicatorii care se utilizează, și nu, de către managerii incluși în matrice, precum și necesitățile de informație ale acestora.

În acest context, combinarea de către autori a celor menționate, permite recomandarea unui model matriceal de elaborare și de perfecționare a rapoartelor manageriale pentru activitatea de vânzări în cadrul entităților de producție (tabelul 1).

**Tabelul 1**

**Modelul matriceal al necesităților la elaborarea rapoartelor manageriale**

Persoana responsabilă	Raportul global privind vânzările pe întreprindere		Raportul privind vânzările pe magazine		Raportul privind creanțele		Raportul privind cheltuielile de distribuire	
	Analizează	Necesități	Analizează	Necesități	Analizează	Necesități	Analizează	Neajunsuri
Director general	Vânzările pe entitate (globale)	Informații privind vânzările pe regiuni	Vânzările pe magazine	Informații privind vânzările pe produse	Creanțele expirate	Inform. privind creanțele în judecată	Compară cheltuielile de distribuire cu marja comercială	Nu există marjă comercială
Director comercial	Vânzări pe regiuni	Informații privind vânzările pe agenții de vânzări	Vânzări pe fiecare manager responsabil de vânzări	Numărul de clienți pe fiecare agent	Creanțe expirate pe fiecare manager	Informații privind creanțele expirate după durată	Cheltuielile distribuire pe articole	Nu este necesară descifrarea articolelor de cost

*Sursa: Elaborat de autori*

Din tabelul-matrice, se constată că activitatea de bază a managerului se corelează cu cerințele acestuia față de anumite rapoarte. Fiecare manager de la nivelul respectiv indică necesitățile de informație pentru diferite tipuri de rapoarte. Practica demonstrează că, la entitățile de producție, de regulă, se utilizează varianta tabelară a rapoartelor. Formularul principal îl constituie raportul privind totalurile activității zilnice sau lunare, care reprezintă un borderou, indicatorii cărui nu necesită explicație în scris și asigură o asimilare rapidă a informației prezentate ce permite realizarea operativă a procesului de administrare.

În consecință, în funcție de structura organizatorică și corelațiile dintre centrele de responsabilitate, se formează legătura dintre informația prezentată în rapoartele pentru fiecare centru, subordonarea și responsabilitățile acestora. Astfel, rapoartele manageriale se întocmesc de fiecare centru de responsabilitate de nivel inferior. Informația acumulată din alte sectoare de același nivel se prezintă managerului ierarhic superior, formând un raport totalizator al centrului de responsabilitate de nivel II, cum ar fi secția de producție. Ulterior, informația generalizată din rapoartele acestor centre se sintetizează și formează rapoarte de nivel I, care se prezintă managementului superior al entității. La pregătirea rapoartele destinate managerului responsabil, considerăm că e necesară o diminuare a caracterului detaliat al rapoartelor pe măsura ascensiunii nivelului ierarhic al conducătorului cărui îi sunt prezentate acestea. Conducătorii centrelor de responsabilitate au nevoie de rapoarte detaliate privind executarea bugetului. Totodată, rapoartele de uz intern trebuie să conțină doar acele elemente

care pot fi administrate sau influențate de către conducătorul centrului de responsabilitate. Recomandăm ca rapoartele întocmite lunar, de centrele de responsabilitate, să fie prezentate în contabilitatea întreprinderii în a 5-a zi a lunii următoare.

**În concluzie**, considerăm importantă organizarea sistemului de raportare managerială la entitățile de producție, în care urmează formarea rapoartelor pe procese de activități economice pentru fiecare centru de responsabilitate, în vederea oportunității și utilității informațiilor în procesul decizional. Ca urmare a celor menționate mai sus, recomandăm ca entitățile să utilizeze procese desfășurate în cadrul acestora în calitate de bază pentru formarea rapoartelor manageriale. Luând în considerare diversele tipuri de rapoarte și informația pe care acestea o pot furniza utilizatorilor, specialiștii în domeniu, din cadrul entității, trebuie să determine direcțiile (produsele, regiunile, centrele de responsabilitate) care formează activitățile de bază ale entității, să determine termenele de pregătire a rapoartelor (pe termen lung, pe termen scurt) și utilizatorii fiecărui raport.

#### **Bibliografie:**

1. DIACONU, P. *Contabilitate managerială și planuri de afaceri*. București: Ed. Economică, 2006. 341 p.
2. DUMITRU, C., IONAȘ, C. *Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor*. București: Ed. Universitară, 2005. 381 p.
3. IACOB, C., IONESCU, I. *Controlul de gestiune la nivelul firmei*. București: Ed. Tribuna Economică, 1999. 303 p.
4. PANUȘ, V. *Instrumente și rapoarte contabile utilizate în procesul decizional*. Teză de doctor. Chișinău, 2012. 188 p.

## **PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII OBIECTELOR DE MICĂ VALOARE ȘI SCURTĂ DURATĂ ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE**

*Conf. univ. dr. Mihail NANI, ASEM  
Lect. sup. Rita LUNGU, USC*

*Les objets de petite valeur et de courte durée ont une importance particulière dans le procès de l'activité des institutions publiques, Ils sont utilisés dans de buts administratifs, didactiques, culturels, militaires etc. Par le compte de résultat on assure l'entrée des objets de petite valeur et de courte durée, le maintien, l'utilisation et la cassation ainsi que l'assurance et l'intégrité de ceux-ci.*

**Cuvinte-cheie:** *obiecte de mică valoare și scurtă durată, fondul obiectelor de mică valoare și scurtă durată, intrarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată, casarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată, lipsurile obiectelor de mică valoare și scurtă durată, plusurile obiectelor de mică valoare și scurtă durată.*

**JEL: M-41**

#### **Introducere**

În procesul activității lor, instituțiile publice utilizează un volum considerabil de obiecte de mică valoare și scurtă durată. Contabilizarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată în instituțiile publice asigură utilizarea lor corectă și eficientă, precum și integritatea acestora.

#### **Rezultate și discuții**

Se consideră obiecte de mică valoare și scurtă durată obiectele care au o valoare mai mică de 6000 lei unitatea, indiferent de durata lor de funcționare. Drept exemple de obiecte de mică valoare și scurtă durată pot fi menționate: mese, scaune, bănci, căldări, vesela de la cantină, aspiratoare, televizoare, frigider, combine muzicale, șurubelnițe etc.

De asemenea, se consideră obiecte de mică valoare și scurtă durată obiectele cu valoarea mai mare de 6000 lei unitatea și cu termenul de utilizare mai mic de un an. La fel, se includ în categoria obiectelor de mică valoare și scurtă durată indiferent de valoare și durata de utilizare unelte de pescuit, îmbrăcămintea și încălțăminte specială, uniforme din unitățile armatei, poliției etc.

Obiectele de mică valoare și scurtă durată pot intra în patrimoniul instituției publice prin următoarele căi:

- prin dotare de către stat la înființarea instituției;
- prin achiziție de la furnizori;
- cu titlu gratuit de la sponsori;
- prin transfer de la instituția ierarhic superioară.

Modalitatea de achiziționare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată este reglementată de:

- Legea privind achizițiile publice nr. 96-XVI din 13.04.2007;
- Regulamentul achizițiilor publice de valoare mică nr. 148 din 14.02.2008.

În cazul când obiectele de mică valoare și scurtă durată sunt primite de la furnizor de către un angajat al instituției publice, pe numele angajatului, se eliberează în contabilitatea instituției publice Delegația pentru ridicarea valorilor în mărfuri și materiale, conform prevederilor Instrucțiunii cu privire la eliberarea delegațiilor pentru ridicarea valorilor în mărfuri și materiale nr. 294 din 17.03.1998.

La eliberarea Delegației pentru ridicarea valorilor în mărfuri și materiale angajatului contabilitatea instituției publice o înregistrează în Registrul de evidență a delegațiilor.

Termenul de valabilitate a delegației se stabilește în funcție de posibilitățile existente pentru primirea și transportarea bunurilor în cauză, conform contractului, de cel mult 15 zile.

Delegația pentru ridicarea valorilor în mărfuri și materiale se prezintă furnizorului la livrarea bunurilor și servește drept justificare pentru ridicarea bunurilor de la furnizor de către angajatul instituției publice delegat în acest scop.

Persoana, căreia i s-a înmănat delegația pentru ridicarea valorilor în mărfuri și materiale, este obligată să prezinte în contabilitatea instituției publice cel târziu în ziua următoare după primirea bunurilor, documentele primare (factură fiscală, factură), care justifică primirea bunurilor de la furnizor și predarea acestora la depozit gestionarului respectiv.

În registrul de evidență a delegațiilor, în rubrica „Mențiuni despre îndeplinirea dispozițiilor”, se înregistrează numărul, seria și data facturii fiscale/facturii prezentate de către angajatul respectiv.

Obiectele de mică valoare și scurtă durată intrate în patrimoniul instituției sunt depozitate la magazie sub răspunderea gestionarului care ține evidență operativă a obiectelor de mică valoare și scurtă durată în Registrul de evidență a materialelor la depozit forma M-17. Evidența operativă a obiectelor de mică valoare și scurtă durată este organizată analogic evidenței materialelor.

Eliberarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată de la depozit în folosință se efectuează în baza documentului Factură (cerere) forma nr. 434. Este interzisă eliberarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată pe bază de dispoziție verbală a conducătorului/adjunctului instituției publice sau altor persoane.

La sfârșitul lunii/trimestrului, magazinerul prezintă în contabilitate Darea de seamă privind mișcarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată la depozit în care se indică:

- denumirea OMVSD;
- valoarea;
- soldul inițial în expresie cantitativă;
- intrarea, ieșirea;
- soldul final în expresie cantitativă.

Pentru evidența sintetică a obiectelor de mică valoare și scurtă durată este destinat contul de activ 07 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”, care se divizează în următoarele subconturi:

- 070 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată la depozit”
- 071 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată în folosință”
- 072 „Lenjerie, accesorii de pat, îmbrăcămintea și încălțăminte aflate la depozit”
- 073 „Lenjerie, accesorii de pat, îmbrăcămintea și încălțăminte în folosință”.

În debit, se înregistrează intrarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată, iar în credit – casarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată, transmiterea cu titlu gratuit a obiectelor de mică valoare și scurtă durată altor instituții publice, lipsurile de obiectelor de mică valoare și scurtă durată. Soldul debitor reflectă valoarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată aflate în patrimoniul instituției.

Odată cu intrarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată în patrimoniul instituției, se formează fondul obiectelor de mică valoare și scurtă durată încadrat cu contul de pasiv 260 „Fondul obiectelor de mică valoare și scurtă durată”. În credit, se reflectă intrarea obiectelor de mică valoare și

scurtă durată. În debit – casarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată, lipsurile de obiecte de mică valoare și scurtă durată. Soldul creditor reflectă valoarea fondului obiectelor de mică valoare și scurtă durată.

În bilanțul contabil permanent, se respectă egalitatea dintre valoarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată din activul bilanțului contabil și fondul obiectelor de mică valoare și scurtă durată din pasivul bilanțului contabil.

Operațiunile privind achiziționarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată sunt contabilizate în nota de contabilitate 6, iar casarea, eliberarea de la depozit și lipsurile de obiecte de mică valoare și scurtă durată – în nota de contabilitate 10 – borderou cumulativ privind scoaterea din uz și deplasarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată.

Evidența analitică a obiectelor de mică valoare și scurtă durată este organizată în Registrul evidenței cantitativ-valorice a materialelor forma nr. 296.

Tranzacții:

Exemplu: valoarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată achiziționate de la furnizor în baza Facturii fiscale:

Debit contul 070 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată la depozit	– 5880 lei
Credit contul 178 „Decontări cu diferiți debitori și creditori”	– 5880 lei

Concomitent, se formează fondul obiectelor de mică valoare și scurtă durată:

Debit contul 200 „Cheltuieli bugetare pentru întreținerea instituției”, articolul 113.03	– 5880 lei
Credit contul 260 „Fondul obiectelor de mică valoare și scurtă durată”	– 5880 lei

Exemplu: valoarea frigiderului și accesoriilor de pat primite cu titlu gratuit de la sponsori în baza Procesului-verbal de predare-primire a bunurilor donate și a facturii.

Debit contul 070 „Obiectele de mică valoare și scurtă durată la depozit”	– 5200 lei
Debit contul 072 „Lenjerie, accesorii de pat, îmbrăcămintea și încălțăminte aflate la depozit”	– 7400 lei
Credit contul 260 „Fondul obiectelor de mică valoare și scurtă durată”	– 12600 lei

Exemplu: obiectele de mică valoare și scurtă durată cu valoarea mai mică de 20 lei unitatea predate de la depozit în folosință:

Debit contul 260 „Fondul obiectelor de mică valoare și scurtă durată”	– 19,40 lei
Credit contul 070 „Obiectele de mică valoare și scurtă durată la depozit”	– 19,40 lei

Evidența acestor obiecte de mică valoare și scurtă durată se ține de către persoanele cu funcții de răspundere în registrele de evidență operativă (cantitativă) a circulației obiectelor de mică valoare și scurtă durată f.nr.412, sau în registrul de evidență a materialelor la depozit f.M-17. Lucrătorii contabilității confruntă periodic existența reală a acestor obiecte cu înscrierile din registrele f.nr.412 sau f.M-17.

Exemplu: obiectele de mică valoare și scurtă durată cu valoarea mai mare de 20 lei unitatea eliberate de la depozit în folosință în baza Facturii (cerere):

Debit contul 071 „Obiectele de mică valoare și scurtă durată în folosință”	– 3450 lei
Credit contul 070 „Obiectele de mică valoare și scurtă durată la depozit”	– 3450 lei

În instituțiile publice, nu se calculează uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată.

Exemplu: casarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată în baza Procesului-verbal de casare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată.

Debit contul 260 „Fondul obiectelor de mică valoare și scurtă durată”	– 15500 lei
Credit contul 071 „Obiectele de mică valoare și scurtă durată în folosință”	– 5700 lei
Credit contul 073 „Lenjerie, accesorii de pat, îmbrăcămintea și încălțăminte în folosință”	– 9800 lei

În cazul obținerii fierului uzat, cârpelor din casarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată se contabilizează valoarea materialelor obținute:

Debit contul 063 „Materiale de uz gospodăresc și rechizite de birou”	– 170 lei
Credit contul 400 „Venituri din mijloace speciale”	– 170 lei

Pentru casarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată, nu este necesară autorizația instituției ierarhic superioare.

Exemplu: obiectele de mică valoare și scurtă durată constatate lipsă la inventariere, imputată persoanei culpabile:



Debit contul 260 „Fondul obiectelor de mică valoare și scurtă durată”	– 4200 lei
Credit contul 070 „OMVSD la depozit”	– 4200 lei
Concomitent, se contabilizează imputarea lipsei persoanei culpabile:	
Debit contul 170 „Decontări privind manco”	– 4200 lei
Credit contul 173 „Decontări privind plățile la buget”	– 4200 lei
Exemplu: accesoriile de pat constatate plusuri la inventariere:	
Debit contul 072 „Lenjerie, accesorii de pat îmbrăcăminte și încălțăminte la depozit”	– 1200 lei
Credit contul 260 „Fondul obiectelor de mică valoare și scurtă durată”	– 1200 lei

### Concluzii

Contabilitatea obiectelor de mică valoare și scurtă durată are un rol important în asigurarea integrității acestora. Prin sistemul de evidență contabilă, se asigură intrarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată, păstrarea, utilizarea și casarea acestora conform prevederilor legale. De asemenea, se asigură concordanța dintre evidența obiectelor de mică valoare și scurtă durată la depozit de către gestionari și datele din evidența analitică a obiectelor de mică valoare și scurtă durată din contabilitate.

### Bibliografie:

1. Legea privind achizițiile publice nr. 96-XVI din 13.04.2007: Monitorul oficial al Republicii Moldova nr. 107-111 din 27.07.2007.
2. Regulamentul achizițiilor publice de valoare mică, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 148 din 14.02.2008: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 37-39 din 22.02.2008.
3. Regulamentul privind inventarierea, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 60 din 29.05.2012: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 166-169 din 10.08.2012.
4. Instrucțiunea cu privire la eliberarea delegațiilor pentru ridicarea valorilor în mărfuri și materiale, aprobată prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 294 din 17.03.1998: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 30-33 din 09.04.1998.
5. Instrucțiunea cu privire la evidența contabilă în instituțiile publice, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 93 din 19.07. 2010: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 135-137 din 3.08.2010.

## ASPECTE NOI PRIVIND CONTABILITATEA CONSTRUCȚIILOR ȘI DISPOZITIVELOR SPECIALE

*Conf. univ. dr. Angela POPOVICI, ASEM*

*Temporary premises/structures and special equipment represent one of the main accounting items of any entity performing construction works. The Article deals with the major issues arising when it comes to accounting of such premises/structures and special equipment:*

- ✎ identification of items to be included in the composition of premises/structures and special equipment;*
- ✎ recognising and assessing the premises/structures and special equipment;*
- ✎ accounting of entry operations and putting into use/commissioning the premises/structures and special equipment;*
- ✎ computing the wear and tear of premises/structures and special equipment;*
- ✎ displaying the data on premises/structures and special equipment in Financial Statements.*

**Cuvinte-cheie:** *contracte de construcții, construcții și dispozitive speciale provizorii, uzura construcțiilor și dispozitivelor speciale.*

La 1 ianuarie 2015, au intrat în vigoare reglementările contabile bazate pe Directivele Uniunii Europene (UE) și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Modul de implementare a acestor reglementări este stabilit de Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde

Naționale de Contabilitate (SNC), aprobate de către Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova în luna decembrie 2013.

Aplicarea noilor reglementări contabile generează modificări aferente contabilizării unor elemente contabile, inclusiv a construcțiilor și dispozitivelor speciale.

Modul de contabilizare a acestor construcții și dispozitive speciale este reglementat de SNC "Stocuri" și Planul general de conturi contabile. Conform pct.6 din SNC "Stocuri", obiectele menționate se includ în componența obiectelor de mică valoare și scurtă durată [6, p. 110]. În opinia noastră, această abordare nu este suficient argumentată, deoarece modalitatea de utilizare și de decontare a construcțiilor și dispozitivelor speciale diferă de aceea a obiectelor de mică valoare și scurtă durată. În acest context, considerăm rezonabil ca aceste obiecte să fie evidențiate într-o grupă separată - ca element contabil distinct.

***La contabilizarea construcțiilor și dispozitivelor speciale apar multiple probleme, dintre care principalele se referă la:***

- identificarea elementelor, care trebuie incluse în componența construcțiilor și dispozitivelor speciale;
- recunoașterea și evaluarea construcțiilor și dispozitivelor speciale;
- înregistrarea operațiunilor de intrare și transmitere în folosință a construcțiilor și dispozitivelor speciale în conturile contabile;
- calcularea uzurii construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii;
- prezentarea informațiilor privind construcțiile și dispozitivele speciale în situațiile financiare.

De remarcat că, în reglementările contabile actuale, nu se conține *definiția și componența construcțiilor și dispozitivelor speciale*, ceea ce creează dificultăți în practica contabilă a entităților autohtone. După părerea noastră, entitatea poate să stabilească de sine stătător componența construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii în funcție de două criterii principale:

- 1) valoarea unitară (plafonul valoric stabilit de legislație);
- 2) durata de utilizare a acestora.

În cazul primului criteriu, în componența construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii se recomandă să fie incluse bunurile a căror valoare unitară nu depășește plafonul stabilit de legislație, indiferent de durata de serviciu sau cu o durată de serviciu nu mai mare de un an, indiferent de valoarea unitară [6]. Actualmente, potrivit Codului fiscal, plafonul valoric al construcțiilor și dispozitivelor speciale constituie 6000 lei [2, art. 26].

Criteriul al doilea prevede raportarea la construcțiile și dispozitivele speciale provizorii a bunurilor, a căror valoare unitară nu depășește pragul de semnificație prevăzut în politicile contabile ale entității, indiferent de durata de serviciu sau cu o durată de serviciu nu mai mare de un an, indiferent de valoarea unitară [6, p. 60]. Potrivit prevederilor SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare", pragul de semnificație se stabilește de sine stătător de către fiecare entitate [6, p. 26-27].

Considerăm necesar ca nomenclatorul obiectelor construcțiilor și dispozitivelor speciale să fie prevăzut în politicile contabile ale entităților. De asemenea, este rezonabil ca obiectele nominalizate să fie divizate în următoarele două grupe:

- 1) schele, îngrădiri și garduri speciale, scări, construcții, dispozitive și instalații pentru tehnica securității, bransamente provizorii de la rețelele magistrale și de distribuție de energie electrică, apă, gaz și aer în limitele zonei de lucru etc. – *care participă nemijlocit la desfășurarea procesului tehnologic de construcție;*
- 2) încăperi pentru conducătorii de lucrări de șantier, magazii, șoproane pentru păstrarea materialelor de construcții, vestiare pentru muncitori (cu spălătorie, încăpere pentru odihnă, încălzire etc.), spații pentru paznic etc. – *care sunt legate de crearea condițiilor pentru executarea lucrărilor de construcție-montaj.*

Clasificarea construcțiilor și dispozitivelor speciale în modul prezentat mai sus este necesară pentru stabilirea duratei de utilizare și calcularea uzurii acestora.

În conformitate cu „Instrucțiunea privind normele de deviz privind construirea clădirilor și construcțiilor speciale provizorii”, sunt prevăzute în lista de titluri construcțiile și dispozitive speciale care au destinație de producție, costurile aferente construcției cărora se includ în devizul general, în cadrul unui compartiment separat – organizare de șantier. Neprevăzute în lista de titluri, în

conformitate cu același act normativ, se consideră acele edificii provizorii care au o destinație social-sanitară. Ele nu se includ în devizul general pe obiect și se numesc netitulare[7].

Componența construcțiilor și dispozitivelor speciale se constituie în funcție de particularitățile activității entității. Spre exemplu, la SA „Apă-Canal” Chișinău, în componența construcțiilor și dispozitivelor speciale pot fi incluse contoarele de apă, iar la Î.C.S. „Gas Natural Fenosa” – contoarele pentru energia electrică și alte obiecte similare.

De menționat că, în IFRS, construcțiile și dispozitivele speciale nu sunt evidențiate într-o grupă distinctă de active, acestea fiind atribuite în funcție de semnificația lor la imobilizările corporale sau la materiale [5].

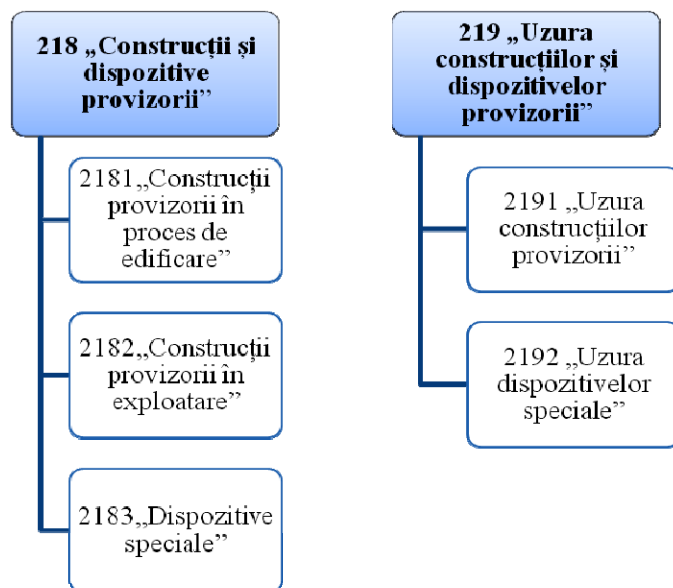
În literatura de specialitate, există diverse opinii în acest sens. Astfel, savantul autohton Nederița A. este de părere că aceste obiecte trebuie incluse în componența materialelor și decontate integral la costuri sau cheltuieli curente în momentul transmiterii lor în exploatare, iar în unele situații aceste obiecte pot fi transferate în componența mijloacelor fixe[8, p. 120-122].

Construcțiile și dispozitivele speciale *se recunosc* în mod similar ca și mijloacele fixe și alte active imobilizate - pe măsura transmiterii lor în exploatare.

Construcțiile și dispozitivele speciale, recunoscute inițial, *se evaluează* la costul de intrare a acestora, iar în bilanț – la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă. De menționat că, în practica contabilă, apar probleme la stabilirea valorii realizabile nete a acestor construcții și dispozitive speciale. De aceea, majoritatea entităților autohtone înregistrează în bilanț aceste obiecte la costul lor de intrare diminuat cu suma uzurii calculate.

Conform Planului general de conturi contabile, construcțiile și dispozitivele speciale se reflectă în contul 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”, subcontul 2133 „Construcții și dispozitive provizorii”, uzura lor – în contul 214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată”, subcontul 2142 „Uzura construcțiilor și dispozitivelor provizorii”, iar costurile privind edificarea acestora - în contul 812 „Activități auxiliare” (materiale, salarii muncitorilor, serviciile organizațiilor terțe etc.) [3]. Aceste costuri se constituie din costuri suportate pentru *construirea, montarea, demontarea, uzura, reparația curentă și mutarea* construcțiilor și dispozitivelor speciale temporare.

După părerea noastră, această modalitate de înregistrare a construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii nu este corectă, deoarece aceste obiecte diferă, după conținutul economic și destinație, de obiectele de mică valoare și scurtă durată. În acest context, propunem contabilizarea construcțiilor și dispozitivelor speciale și a uzurii acestora în conturi sintetice distincte, spre exemplu, contul 218 „Construcții și dispozitive provizorii” și contul 219 „Uzura construcțiilor și dispozitivelor provizorii”. Astfel, costurile de edificare și pregătire pentru edificare prestabilite se vor contabiliza în contul 218 cu decontarea ulterioară, iar uzura acestora – în contul 219, cu evidențierea subconturilor prezentate în figura 1:



**Figura 1. Conturile și subconturile propuse pentru contabilizarea construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii și a uzurii acestora**

*Sursa: Elaborat de către autor*

Această modalitate de contabilizare a construcțiilor și dispozitivelor speciale este relevantă pentru organizațiile de construcții și alte entități, care posedă diferite tipuri de obiecte de așa gen.

Conform pct. 54 din SNC „Stocuri”, pentru construcțiile speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, dispozitivele și instalațiile speciale, uzura se calculează pe toată durata de funcționare utilă, iar dacă această durată depășește termenul de construcție a obiectului de bază – pornind de la durata construcției acestuia [6].

Prin urmare, potrivit standardului nominalizat, uzura construcțiilor și dispozitivelor speciale se calculează aplicând metoda liniară. Totodată, menționăm că, în acest scop, pot fi aplicate și metodele accelerate de calcul al uzurii acestor obiecte, de exemplu, metoda diminuării soldului.

*În literatura de specialitate și practica contabilă a entităților, se întâlnesc două variante de calculare a uzurii construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii:*

1) în mărime totală a valorii contabile (neamortizabile). În acest caz, suma uzurii calculate se include în costul obiectului de bază, adică în debitul contului 811 „Activități de bază”;

2) în baza metodei liniare, în aceeași sumă ca și pentru lunile precedente. În acest caz, suma uzurii calculate se decontează la cheltuieli curente din activitatea operațională, debit contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”.

În opinia noastră, abordarea a doua este mai justificată, deoarece aceasta nu permite supraevaluarea activului (obiectului de bază construit neamortizat) prin includerea acestuia în costul obiectului a valorii contabile a construcțiilor și dispozitivelor speciale. Totodată, în cazul variantei a doua, TVA aferentă valorii contabile a construcțiilor și dispozitivelor speciale casate urmează a fi restabilită la decontări cu bugetul.

După finalizarea lucrărilor, se determină costul efectiv al construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii, după care acestea se transmit în exploatare prin întocmirea „Procesului-verbal de transmitere în exploatare”, care se întocmește în două exemplare (unul se transmite în contabilitate, iar celălalt persoanei material responsabile pentru recuperarea materialelor obținute din demolarea, demontarea construcțiilor provizorii).

De remarcat că, în Planul general de conturi contabile, nu sunt prezentate înregistrările contabile aferente tranzacțiilor cu construcțiile și dispozitivele speciale provizorii și calcularea uzurii acestora. În acest context, propunem schemele de formule contabile privind evidența operațiunilor sus-menționate în comparație cu formulele contabile întocmite cu aplicarea conturilor 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”, subcontul 2133 „Construcții și dispozitive provizorii” și 214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată”, subcontul 2142 „Uzura construcțiilor și dispozitivelor provizorii”.

În tabelul de mai jos, sunt prezentate principalele formule contabile aferente construcțiilor și dispozitivelor speciale:

**Tabelul 1**

**Formulele contabile aferente construcțiilor și dispozitivelor speciale**

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente			
		varianta cu aplicarea conturilor 213, 214		varianta cu aplicarea conturilor 218, 219	
		debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6
1.	Reflectarea costurilor aferente creării construcțiilor și dispozitivelor speciale	812	211,531,533, 521,544 etc.	2181	211,531,533, 521,544 etc.
2.	Transmiterea în exploatare a construcțiilor și dispozitivelor speciale create	2133	812	2182	2181
3.	Calcularea uzurii construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii prevăzute în lista de titluri, utilizate în activitatea de bază a entității	811	2142	811	2191
4.	Calcularea uzurii construcțiilor speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, utilizate pentru construcția obiectelor, necesităților comerciale și administrative	121,122, 712,713	2142	121,122, 712,713	2191
5.	Decontarea uzurii construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii ieșite	2142	2133	2191	2182
6.	Casarea valorii contabile a construcțiilor și dispozitivelor speciale la finisarea obiectului de bază	714	2133	714	2182

7.	Reflectarea cheltuielilor aferente demolării construcțiilor și dispozitivelor speciale	714	812	714	2182
8.	Înregistrarea valorii realizabile nete a materialelor obținute la demolarea construcțiilor și dispozitivelor speciale la valoarea probabilă rămasă prognozată	211	2133	211	2182
9.	Reflectarea venitului obținut ca rezultat al demolării construcțiilor și dispozitivelor speciale (la diferența dintre valoarea materialelor obținute și valoarea probabilă rămasă)	211	612	211	612
10.	Reflectarea cheltuielilor rezultate din demolarea construcțiilor și dispozitivelor speciale (la diferența dintre valoarea probabilă rămasă și valoarea materialelor obținute)	714	2133	714	2182
11.	Restabilirea la decontări cu bugetul a sumei TVA aferentă valorii contabile a construcțiilor și dispozitivelor speciale ieșite	713	534	713	534

*Sursa: Elaborat de către autor*

În continuare, vom examina modul de formare a costului construcțiilor speciale în baza unui exemplu convențional.

Să admitem că, pe terenul de lucru, s-a construit o încăpere provizorie pentru muncitorii care execută lucrări de construcții-montaj pe acest teren. În acest scop, entitatea a suportat următoarele costuri:

- materiale utilizate la construcția încăperii – 16 200 lei;
- salarii muncitorilor ocupați de construcția încăperii – 4000 lei;
- contribuții pentru asigurări sociale – 920 lei [4000 x 23%];
- prime de asigurare obligatorie de asistență medicală – 160 lei [4000 x 4%].

Construcția temporară a fost dată în exploatare la 1 mai 2015. Lucrările de construcții-montaj propriu-zise au început în aceeași lună, iar termenul de executare a acestora se prevede pentru 14 luni. S-a stabilit că valoarea materialelor utilizabile, care urmează a fi obținute după lichidarea construcției, va constitui 2310 lei.

În baza datelor din exemplu, trebuie întocmite următoarele formule contabile:

1. Acumularea costurilor aferente edificării construcției temporare:

*Debit contul 218 „Construcții și dispozitive provizorii”, subcontul 2181 „Construcții provizorii în proces de edificare”* – la suma totală a costurilor acumulate – 21280 lei;

*Credit contul 211 „Materiale”* – la valoarea materialelor utilizate pentru construcția încăperii – 16200 lei;

*Credit contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”* - la suma salariului calculat muncitorilor ocupați cu ridicarea construcției temporare – 4000 lei;

*Credit contul 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”* – la suma contribuțiilor la asigurări sociale aferente salariului calculat – 920 lei;

*Credit contul 541 „Datorii preliminate”*- la suma primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate – 160 lei;

2. Transmiterea în exploatare a obiectului construit:

*Debit contul 218 „Construcții și dispozitive provizorii”, subcontul 2182 „Construcții provizorii în exploatare”* – 21280 lei;

*Credit contul 218 „Construcții și dispozitive provizorii”, subcontul 2181 „Construcții provizorii în proces de edificare”* – 21280 lei;

Din momentul dării în exploatare a edificiului temporar (mai 2015), lunar, trebuie calculată uzura acestuia. Deoarece uzura se calculează de la valoarea uzurabilă a construcției și se repartizează uniform pe toată durata de exploatare a construcției temporare, se va aplica în acest scop metoda liniară. Costurile suportate de entitate la construcția edificiilor temporare se reflectă direct în costul lucrărilor concrete de construcție-montaj executate.

3. Prin urmare, la calcularea uzurii încăperii în mărime de 1355 lei [(21280-2310):14], lunar, începând cu luna mai 2015, se va întocmi următoarea formulă contabilă:

*Debit contul 811 „Activități de bază”* – 1355 lei;

**Credit contul 219 „Uzura construcțiilor și dispozitivelor provizorii”, subcontul 2191 „Uzura construcțiilor provizorii” – 1355 lei.**

Admitem că lucrările de construcție-montaj s-au finalizat în termenul stabilit (iunie 2016). În acest caz, obținem situația în care toată valoarea uzurabilă de 18970 lei [1355 x 14] a fost trecută la costuri și inclusă uniform în costul lucrărilor de construcție-montaj. După finalizarea lucrărilor, la demolarea construcției, vor urma înregistrările contabile (valoarea efectivă a materialelor utilizabile obținute – 2900 lei):

4. Decontarea uzurii acumulate:

**Debit contul 219 „Uzura construcțiilor și dispozitivelor provizorii”, subcontul 2191 „Uzura construcțiilor provizorii”- 18970 lei;**

**Credit contul 218 „Construcții și dispozitive provizorii”, subcontul 2182 „Construcții provizorii în exploatare” – 18970 lei;**

5. Înregistrarea valorii realizabile nete a materialelor obținute la demolarea construcției provizorii:

**Debit contul 211 „Materiale” – la valoarea efectivă a materialelor obținute – 2900 lei;**

**Credit contul 218 „Construcții și dispozitive provizorii”, subcontul 2182 „Construcții provizorii în exploatare” – la valoarea probabilă rămasă prognozată – 2310 lei;**

**Credit contul 612 „Alte venituri operaționale” – la suma venitului obținut de entitate din plusul de materiale obținute la demolare – 590 lei.**

Prezentarea informațiilor aferente construcțiilor și dispozitivelor speciale provizorii în *situațiile financiare* nu este prevăzută în SNC și alte reglementări contabile. În acest context, considerăm că, în situațiile nominalizate, trebuie prezentate cel puțin următoarele informații aferente construcțiilor și dispozitivelor speciale:

⇒ modul de executare a lucrărilor de edificare a construcțiilor și dispozitivelor speciale (în antrepriză sau în regie proprie);

⇒ valoarea contabilă a obiectelor construcțiilor și dispozitivelor speciale la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;

⇒ suma uzurii calculate a construcțiilor și dispozitivelor speciale;

⇒ costul de intrare al obiectelor construcțiilor și dispozitivelor speciale transmise în exploatare în perioada de gestiune;

⇒ valoarea obiectelor casate până la expirarea duratei de utilizare utile.

Aceste informații trebuie dezvăluite într-o anexă la situațiile financiare sau în Nota explicativă la situațiile financiare.

În concluzie, menționăm că, conform noilor reglementări contabile, construcțiile și dispozitivele speciale se includ în componența obiectelor de mică valoare și scurtă durată, ceea ce nu este corect sub aspect metodologic și aplicativ. Considerăm rezonabil de a contabiliza construcțiile și dispozitivele speciale și uzura acestora în conturile 218 „Construcții și dispozitive provizorii” și 219 „Uzura construcțiilor și dispozitivelor provizorii”. Această modalitate de contabilizare a obiectelor sus-menționate corespunde practicii internaționale și va asigura utilizatorii cu informații veridice și transparente necesare pentru luarea deciziilor manageriale și economice.

#### **Bibliografie:**

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 90-93 din 29 iunie 2007 (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 27-34 din 7 februarie 2014).
2. Codul fiscal și legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. În: Contabilitate și audit, 2014, nr. 1.
3. Planul general de conturi contabile. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
4. Recomandări metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.291-296 din 13 decembrie 2013.
5. Standardele Internaționale de Raportare Financiară. [www.minfin.md](http://www.minfin.md).
6. Standardul Naționale de Contabilitate „Contracte de construcții”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.233-237 din 22 octombrie 2013.
7. Codul practic în construcții cu instrucțiunile aferente (Instrucțiunea privind normele de deviz privind construirea clădirilor și construcțiilor speciale provizorii). În:Monitorul

Construcțiilor din Republica Moldova, 2002, vol. 1(24), 1(25) cu modificările și completările ulterioare.

8. NEDERIȚA A. *Unele probleme ale contabilității obiectelor de mică valoare și scurtă durată.* În: Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile: Conferința Științifică Internațională din 04 aprilie 2014, Chișinău: ASEM, 2014, p. 120-123.

## UTILITATEA, CALITATEA ȘI UTILIZATORII INFORMAȚIILOR FINANCIARE

*Conf. univ. dr. Ada ȘTAHOVSCHI, ASEM  
Drd. Vasiliana MIRCEA-DAFINESCU, ULIM*

*The importance of preparing the financial statements is equal for both preparers and users of financial information. Accounting elaborates financial statements that impact on society and which modify the behavior of individuals, causing mutations or social change.*

*Lately the number of potential users of financial statements has increased considerably. This led to exerting pressure from increasingly strong line publication of financial information. The risk of conflict between managers and external users and the presence there of necessity involves accounting standards and auditing the financial statements.*

**Key words:** *Utility, quality, financial situation, performance, financial position.*

**JEL:** M-41

### INTRODUCERE

Importanța elaborării situațiilor financiare este egală atât pentru cei care le întocmesc, cât și pentru utilizatorii informațiilor financiare. Contabilitatea produce situații financiare care au impact asupra societății și modifică comportamentul indivizilor, generând mutații sau schimbări sociale. În timp, numărul utilizatorilor potențiali ai situațiilor financiare a crescut considerabil. Aceasta a condus la exercitarea unei presiuni din ce în ce mai puternice pe linia publicării de informații financiare. Astfel, riscul de conflict dintre administratori și utilizatorii externi există și prezența lui implică necesitatea normelor contabile și a auditării situațiilor financiare.

Utilizatorii cuprind mai multe grupuri de persoane cu obiective variate. Fiecare dintre ei doresc să aibă acces la informațiile particulare care variază în funcție de tipul deciziei de luat, de mărimea capitalurilor angajate, de durata investiției, de interesele pe care le apară, de scopul pe care îl urmăresc, de „gustul” pentru risc, de competențele și aptitudinile consilierilor lor. În aceste circumstanțe, putem aprecia corectă afirmația potrivit căreia „scopul contabilității nu este, în mod unic, de a se constitui într-o memorie a operațiilor întreprinderii și într-un mijloc de calcul periodic al unui indicator de performanță economică a întreprinderii, rezultatul” [3, p. 106]. Situațiile financiare trebuie să ofere utilizatorilor informațiilor financiare, privilegiul de a evalua sănătatea întreprinderii în funcție de anumite criterii, cum ar fi capacitatea de a-și asigura autofinanțarea, de a crea bogăție (valoare adăugată), mărimea garanțiilor oferite terților.

### INTERDEPENDENȚELE DINTRE CARACTERISTICILE CALITATIVE ALE INFORMAȚIILOR FINANCIARE

Culturile contabile aflate în dispută pentru deținerea supremației sunt cultura contabilă europeană și cultura contabilă anglo-saxonă. Acestea au dat naștere la două sisteme contabile care constituie, de fapt, două modele de cerere de informații contabile la nivel internațional: *modelul continental* și *modelul anglo-saxon*.

*Modelul continental* de cerere de informații financiare are ca beneficiari principali ai informației financiare creanțierii, autoritățile fiscale, dar și investitorii. Opțiunea pentru acest model aparține unor țări, precum Belgia, Germania, Franța, Grecia, Italia, Portugalia, în care finanțarea întreprinderilor este asigurată, în general, prin împrumuturi bancare, regulile contabile sunt influențate de cele fiscale, iar sistemele juridice sunt reunite în coduri de reguli detaliate, pentru diverse domenii, în care se înscrie și contabilitatea.

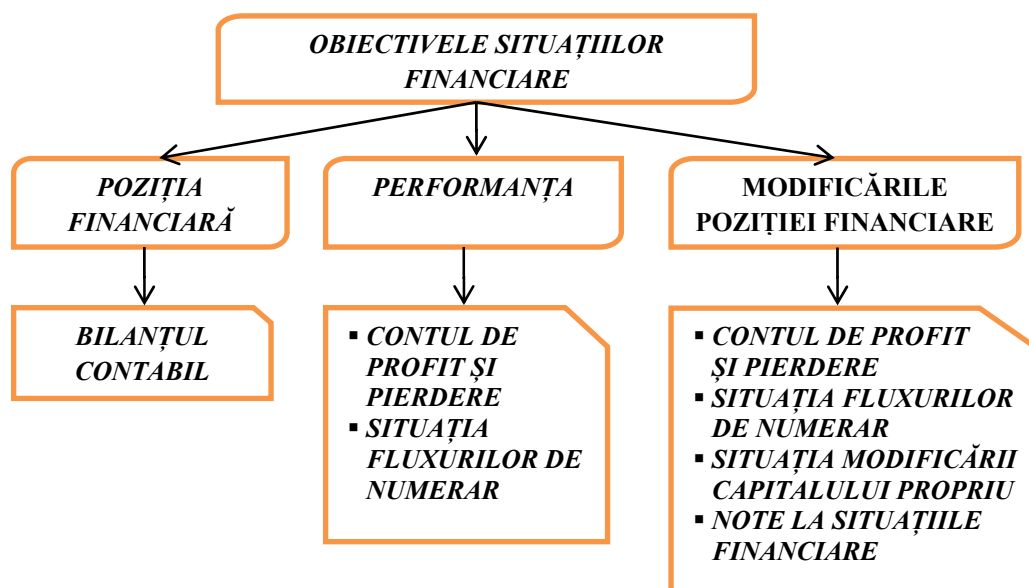
*Modelul anglo-saxon* de cerere de informații financiare se adresează, cu predilecție, investitorilor actuali și potențiali. Apelele unui astfel de model sunt țări în care finanțarea întreprinderilor se realizează prin recurs la piața de capital, contabilitatea este decuplată de fiscalitate, piețele de capitaluri au un rol determinant, iar sistemele de drept cutumiar sunt preponderente. În aceste țări, normele contabile sunt elaborate de reprezentanții sectorului privat, într-un cadru reglementar general. Pentru un asemenea model, au optat țări, precum Statele Unite ale Americii, Regatul Unit al Marii Britanii, Australia, Canada, Olanda, Noua Zeelandă, Singapore.

Sigur că divergențele, care apar, se explică mai ales prin tradițiile de finanțare diferite. În timp ce contabilitatea anglo-saxonă evoluează într-un sistem predominant bursier, societățile germane și cele franceze (într-o mai mică măsură) apelează la sistemul de finanțare predominant bancar. În timp ce, în țările Europei continentale, informația contabilă este puternic influențată de aspectele juridice, mediile contabile anglo-saxone (și IASB) acordă prioritate orientării economice în contabilitate. Această orientare este perfect logică, ținând seama de ponderea acordată piețelor financiare, care se traduce prin obiectivul de „*image fidelă*”.

**Obiectivele cadrului contabil** conceptual al IASB se concretizează în următoarele:

- stabilește conceptele și principiile teoretice ce stau la temelia întocmirii și prezentării situațiilor financiare pentru utilizatorii externi;
- oferă un ghid pentru normalizatori susceptibil de a aduce un plus de eficacitate și coerență în procesul de normalizare;
- ajută la ușurarea procesului de înțelegere a situațiilor financiare de către utilizatori;
- ajută la creșterea gradului de comparabilitate în timp și spațiu.

Pentru IASB, obiectivul situațiilor financiare poate fi redat în figura 1.



**Figura 1. Obiectivele situațiilor financiare**

*Sursa: Elaborat de autor*

În literatura de specialitate, se apreciază că utilizatorii situațiilor financiare dispun de informații pentru satisfacerea nevoilor comune de informare, nu și pentru luarea deciziilor economice. Partenerilor întreprinderii le sunt utile informațiile financiare în procesul decizional, în măsura în care acestea satisfac anumite calități. Necesitatea calității informațiilor financiare a apărut în Statele Unite ale Americii, după criza economică, financiară și bursieră din 1929, când investitorii au dispus de informații insuficiente. Primul pas, în această direcție, a constat în emiterea de norme financiare impuse companiilor care emiteau titluri negociabile.

Ulterior, FASB a emis norma contabilă SFAC 2 „Caracteristicile calitative ale informațiilor contabile” (Statements of Financial Accounting Concepts). În accepțiunea SFAC 2, claritatea și utilitatea reprezintă principalele caracteristici calitative ale informațiilor financiare; utilitatea este definită de relevanța și fiabilitatea informațiilor [1, p. 319-320]. Utilizatorii beneficiază și de sprijinul convențiilor general acceptate ce au menirea de a simplifica interpretarea situațiilor financiare. FASB



enumeră următoarele convenții general acceptate: comparabilitatea și permanența metodelor, importanța relativă, prudența, buna informare, fiabilitatea. Relațiile dintre caracteristicile calitative ale informațiilor financiare, convențiile general acceptate sunt sintetizate în următoarea schemă (figura 2).

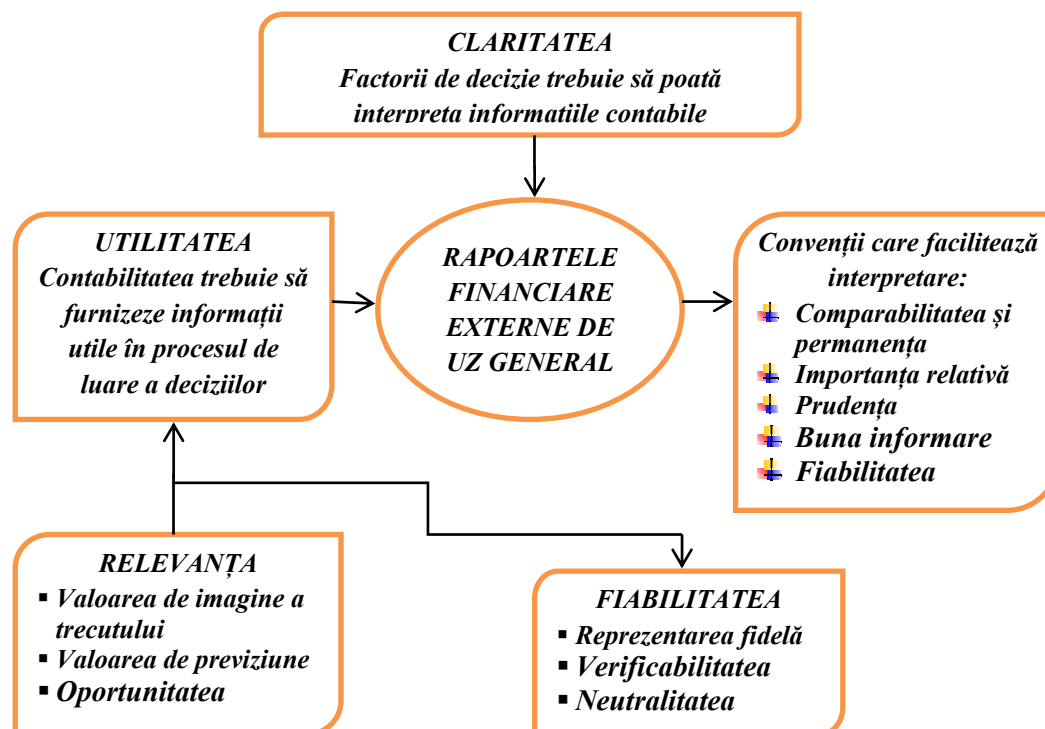


Figura 2. Interdependențele dintre caracteristicile calitative ale informațiilor financiare  
Sursa: Elaborat de autor

În viziunea Cadrelui General al IASB, *caracteristicile calitative ale situațiilor financiare*, ca atribute ce determină utilitatea informațiilor oferite de situațiile financiare, sunt: *inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea și comparabilitatea*.

❖ *Inteligibilitatea* este prezentată ca principala caracteristică a informațiilor financiare. Paragraful 25 prevede că „informațiile furnizate de situațiile financiare trebuie să fie ușor înțelese de utilizatori”. În acest scop, trebuie asigurat un echilibru între cunoștințele de contabilitate, cele privind afacerile și activitățile economice care trebuie să fie suficiente, pe de o parte, și interesul acestora de a studia informațiile reflectate de situațiile financiare, depunând eforturi corespunzătoare, pe de altă parte. De aceea, informațiile privind problemele complexe, care influențează deciziile economice ale utilizatorilor trebuie incluse în situațiile financiare, chiar dacă sunt mai dificil de înțeles pentru o parte dintre utilizatori.

❖ *Relevanța* reprezintă calitatea informațiilor financiare de a influența deciziile economice ale utilizatorilor, sprijinindu-i să evalueze evenimente trecute, prezente sau viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor anterioare. Spre exemplu, bilanțul și contul de profit și pierdere oferă utilizatorilor informații despre poziția financiară și performanțele întreprinderii din exercițiul financiar trecut, dar îi și ajută la previzionarea poziției financiare, a performanțelor viitoare a altor domenii de mare interes pentru aceștia, cum ar fi plata dividendelor, plata salariilor, capacitatea întreprinderii de a-și onora obligațiile scadente.

❖ *Credibilitatea* informațiilor financiare se referă la lipsa de eroare, de părtinire sau de deformare a acestor informații, astfel, încât utilizatorii pot avea încredere că acestea reprezintă corect și rezonabil realitatea modelată. În accepțiunea IASB, credibilitatea informațiilor este definită de următoarele *elemente*: *reprezentarea fidelă, prevalența economicului asupra juridicului, neutralitatea, prudența, integralitatea*.

- *Reprezentarea fidelă*. Informația descrie, în mod corect, tranzacțiile și evenimentele pe care ea vizează să le reprezinte. De exemplu, contul de profit și pierdere, trebuie să prezinte credibil, tranzacțiile și alte evenimente generatoare de venituri și cheltuieli la sfârșitul exercițiului financiar, care îndeplinesc criteriile de recunoaștere.
- *Prevalența economicului asupra juridicului*. Informațiile sunt credibile, dacă tranzacțiile și evenimentele pe care le descrie sunt contabilizate și prezentate în acord cu fondul lor și cu

realitatea economică și nu numai cu forma lor juridică.

- *Neutralitatea*. Informațiile cuprinse în situațiile financiare sunt credibile, dacă sunt lipsite de subiectivism. Prin urmare, acestea nu influențează luarea unei decizii sau formularea unui raționament spre a realiza un interes predeterminat.
- *Prudența* presupune includerea unui grad de precauție în formularea raționamentelor necesare pentru a face estimările cerute în condiții de incertitudine, astfel, încât activele și veniturile să nu fie supraevaluate, iar *cheltuielile și datoriile să nu fie subevaluate*.
- *Integralitatea*. Informația trebuie să fie completă în limitele rezonabile ale pragului de semnificație și ale costului obținerii informației respective, deoarece omiterea unor elemente poate avea ca efect falsificarea informației și implicit luarea unor decizii eronate.

❖ *Comparabilitatea* este acea calitate a informațiilor financiare de a putea fi comparate de către decidenți. Comparabilitatea informațiilor financiare trebuie asigurată atât în timp, cât și în spațiu. Comparând informațiile financiare ale unei companii în timp, factorii de decizie pot identifica evoluția poziției financiare, modificările poziției financiare și performanțele companiei. Comparabilitatea informațiilor financiare în spațiu oferă utilizatorilor posibilitatea de decizie prin compararea situațiilor financiare ale unor companii diferite. Pentru asigurarea comparabilității informațiilor, destinatarii acestora trebuie să fie informați asupra politicilor contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare, modificărilor politicilor contabile și a efectelor unor asemenea modificări. De asemenea, situațiile financiare trebuie să cuprindă și informații referitoare la perioadele precedente.

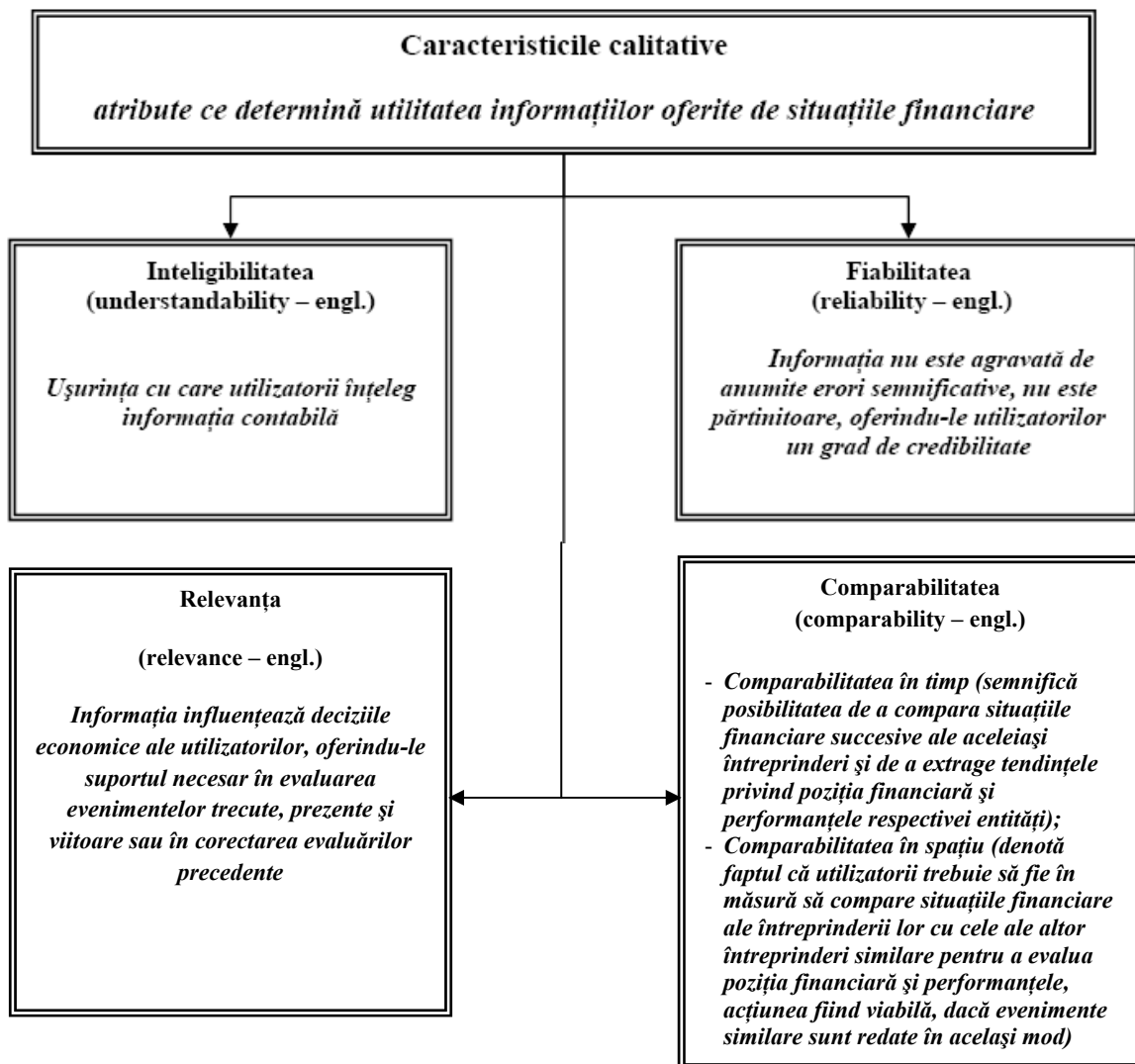


Figura 3. Caracteristicile calitative ale informațiilor financiare

Sursa: Elaborat de autor

Cadrul contabil conceptual al IASB definește și **restricțiile** ce trebuie respectate de informațiile financiare și anume: *oportunitatea, raportul cost-beneficiu, echilibrul dintre caracteristicile calitative, imaginea fidelă.*

➤ *Oportunitatea* reprezintă raportarea la timp a informației pentru a-și realiza utilitatea sa în deciziile economice. Orice întârziere exagerată în raportarea informației conduce la pierderea relevanței acesteia. În acest sens, conducerea întreprinderii se poate afla în situația de a opta între a furniza informații relative la un anumit termen sau informații credibile. O informație neoportună conduce la diminuarea credibilității acesteia, deoarece, adesea, informația trebuie prezentată înainte de a fi cunoscute toate aspectele unei tranzacții sau eveniment.

➤ *Raportul cost-beneficiu* are ca premisă considerarea informației financiare ca „o resursă a întreprinderii”. Beneficiile obținute prin utilizarea informației trebuie să fie superioare costurilor necesare furnizării ei.

➤ *Echilibrul dintre caracteristicile calitative* este, în general, condiția sine qua non pentru realizarea obiectivului situațiilor financiare. Realizarea acestui obiectiv este mai dificilă pe măsură ce importanța relativă a caracteristicilor calitative este o problemă de raționament profesional care aparține producătorilor sau utilizatorilor informațiilor de situațiile financiare.

➤ *Imaginea fidelă* sau prezentarea fidelă a poziției financiare, performanțelor și modificărilor poziției financiare trebuie să fie o realitate, nu doar o idee. Pentru a fi utile în luarea deciziilor economice, informațiile financiare trebuie să poseze toate „standardele” calitative menționate anterior. În practică, este dificil ca o informație financiară să îndeplinească toate criteriile calitative, astfel că, frecvent, între acestea, apar „stări conflictuale” [2, p.31]. Cea mai des întâlnită este cea între relevanță și credibilitate, întrucât creșterea relevanței informației diminuează credibilitatea acesteia. În consecință, informațiile mai puțin inteligibile, dar relevante, nu sunt avute în vedere de către utilizatori, în luarea deciziilor economice.

## CONCLUZII

Contabilitatea din țara noastră nu a putut să rămână pasivă la provocările la care este expusă contabilitatea în prezent, pe plan internațional. Ea încearcă să-și soluționeze problemele sale prin aderarea la soluțiile propuse de normele contabile internaționale. Ca dovadă a preocupării pe această problematică, Ministerul Finanțelor a elaborat noi Standarde Naționale de Contabilitate conform prevederilor Directivei a IV-a a CEE.

## Bibliografie:

1. BELVERD E., NEEDLES Jr., ANDERSON Henry R., CALDWELL James C., op.cit., p.319-320.
2. LAUZON L.P. *Fondements conceptuels de la comptabilité financière*, Exposé critique, Gaëlon Morin Editeur, 1990. citat de Feleagă, N., „Îmbălânzirea junglei contabilității”, Ed. Economică, București, 1996, p. 31.
3. MARQUÈS E. *Comptabilité générale. Analyse comptable et financière*, Nouvelle Edition, Paris, 1995, citat de Feleagă N., „Dincolo de frontierele vagabondajului contabil”, Ed. Economică, București, 1997, p. 106.

## CONSIDERAȚII PRIVIND CONTABILITATEA FONDURILOR ORGANIZAȚIILOR NECOMERCIALE CONFORM NOILOR REGLEMENTĂRI

*Conf. inter. dr. Elena TABAN, U.S. Tiraspol (m. Chișinău)*

*The article addresses to the main issues that arise in accounting for funds to NGO in perspective of the new National Accounting Standards [1] General Plan of accounts [2] and methodological guidance on accounting particularities in non-profit organizations [3]. They refer to: identification of the elements that may be included in fund's component; recognition and evaluation of the funds; operation recording on the establishment and use of funds; information disclosure concerning funds in financial statements. The conclusions shows some proposals to improve these problems.*

**Cuvinte-cheie:** fonduri, contabilitate, mijloace, surse de finanțare, informații.

**JEL:** M-41.

Fondurile constituie unul dintre elementele de bază ale organizațiilor necomerciale, care sunt numite organizații non-profit și/sau non-guvernamentale (în continuare, ONG). Modul de constituire, utilizare și contabilizare a fondurilor este reglementat de Standardele naționale de contabilitate [1], Planul General de Conturi Contabile [2] și Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale (în continuare, Indicații metodice) [3].

În articol, sunt abordate aspectele problematice ce apar la contabilizarea fondurilor, dintre care principalele sunt:

- Identificarea elementelor care pot fi incluse în componența fondurilor;
- Recunoașterea și evaluarea fondurilor;
- Înregistrarea operațiunilor, privind constituirea și utilizarea fondurilor;
- Prezentarea informațiilor privind fondurile în situațiile financiare;

Conform noului dicționar explicativ al limbii române, noțiunea de **fond** are semnificația de – „*Ansamblu de valori esențiale, aparținând unui domeniu*”. În sens economic, fond este „*Ansamblu de mijloace financiare și materiale cu o anumită distribuție*”. La fel, fond este denumită și entitatea care are menirea să acorde fonduri – „*Instituție menită să acorde asistență materială sau sprijin social-cultural*” [4].

Indicațiile Metodice definesc fondurile ca – „*totalitatea surselor proprii de finanțare ale organizației necomerciale aferente activelor imobilizate (imobilizărilor necorporale și corporale etc.) primite cu titlul gratuit sau primite/procurate pe seama mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate, precum și din rezultatele activității economice*” [3].

În funcție de sursa de formare și direcțiile de utilizare, fondurile ONG se împart în patru grupe, după cum urmează: 1) aporturile inițiale ale fondatorilor; 2) fondul de active imobilizate; 3) fondul de autofinanțare; 4) alte fonduri [3, pct.75].

*Componența*, structura, tipurile de fonduri trebuie să fie stabilite de fiecare ONG de sine stătător și prevăzute în politicile contabile ale acesteia.

*Recunoașterea* fondurilor constă în stabilirea perioadei de gestiune, în care acestea pot fi înregistrate în contabilitate și în situațiile financiare ale ONG-urilor. Potrivit Indicațiilor Metodice toate elementele contabile ale ONG-urilor, inclusiv fondurile se recunosc în baza contabilității de angajamente. Această metodă, conform Legii Contabilității, prevede „*recunoașterea elementelor contabile pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății mijloacelor bănești sau compensării în altă formă*” [5, art.3].

În opinia noastră, recunoașterea fondurilor este condiționată de tipul acestora și trebuie efectuată în următorul mod:

1. *Pentru aporturile inițiale* – pe măsura intrării/încasării efective ale acestora.
2. *Fondul de active imobilizare* – la transmiterea în exploatare a imobilizărilor necorporale, mijloacelor fixe și a altor active imobilizate create și/sau procurate pe seama mijloacelor cu destinație specială.

Această prevedere nu este suficient argumentată în actele normative. În contabilitatea ONG-urilor apar situații când mijloacele cu destinație specială sunt utilizate în momentul achitării, procurării, creării sau primirii cu titlu gratuit a activelor imobilizate, iar transmiterea lor în exploatare poate să dureze din cauza anumitor circumstanțe. În acest context, propunem ca fondul de active imobilizate să fie recunoscut pe măsura utilizării mijloacelor cu destinație specială. Aceasta va facilita controlul folosirii mijloacelor cu destinație specială, astfel soldul fondului de active imobilizate la sfârșitul perioadei de gestiune va fi egal cu valoarea contabilă a activelor imobilizate provenite din contul mijloacelor cu destinație specială. Pentru ONG cu situații similare frecvente, propunem să deschidă un subcont – „*Fondul de active imobilizare în curs de execuție*”.

3. *Fondul de autofinanțare* – la data raportării după închiderea conturilor de venituri și cheltuieli.
4. *Alte fonduri* – în modul stabilit de ONG în Politicile contabile.

Fondurile recunoscute inițial trebuie evaluate, adică exprimate în formă valorică. Menționăm că modul de evaluare a fondurilor nu este, în mod special, prevăzut în indicațiile metodice și alte acte normative. După părerea noastră fondurile trebuie evaluate în funcție de forma activelor (monetară sau nemonetară), incluse în aceste fonduri. Activele primite în forma nemonetară trebuie evaluate la cost de intrare în conformitate cu SNC. De exemplu, activele sub formă de mijloace fixe trebuie determinate conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, stocurile – conform SNC „Stocuri” etc. Activele sub formă de numerar se evaluează în sumă nominală, totodată, în cazul încasării

numerarului în valută străină, suma acestuia se va recalcula la cursul oficial al leului moldovenesc la data efectuării tranzacției, precum și la data raportării.

În Planul General de conturi contabile pentru evidența fondurilor ONG, este destinat contul de pasiv 341 „Fonduri”. Acest cont substituie contul 342 „Subvenții”, iar la data tranziției, ONG-urile vor deconta soldul contului 342 la contul 341. În creditul contului 341 „Fonduri”, se înregistrează constituirea/majorarea fondurilor, iar în debit – utilizarea/micșorarea fondurilor. Soldul reprezintă mărimea fondurilor ONG la sfârșitul perioadei de gestiune, evaluată în conformitate cu actele normative în vigoare.

Contul 341 „Fonduri” face parte din grupa 34 „Alte elemente de capital” și are prevăzute următoarele conturi de gradul II: 3411 „Aporturile inițiale ale fondatorilor organizațiilor necomerciale”; 3412 „Fondul de active imobilizate”; 3413 „Fondul de autofinanțare”; 3414 „Alte fonduri” [2, 3]. Nomenclatorul subconturilor prezentate comportă un caracter de recomandare și poate fi modificat de către ONG-uri în funcție de specificul activității și necesitățile informaționale proprii.

Planul General de Conturi contabile [2] nu conține scheme de înregistrări contabile aferente operațiunilor de constituire și de utilizare a fondurilor ONG. În acest context, propunem reflectarea operațiunilor privind constituirea și utilizarea fondurilor prin formulele contabile prezentate în următorul tabel:

**Tabelul 1**

**Înregistrările contabile de bază aferente fondurilor în cadrul ONG**

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor	Conturi corespondente	
		debit	credit
1	2	3	4
1	Decontarea soldului fondurilor înregistrate în componența subvențiilor la data tranziției la noile reglementări contabile	342	341
2	Înregistrarea excedentului din tranziția la noile reglementări contabile	335	341
3	Înregistrarea deficitului din tranziția la noile reglementări contabile	341	335
	<b><i>Aporturile inițiale ale fondatorilor ONG</i></b>		
4	Crearea fondului prin înregistrarea aporturilor inițiale ale fondatorilor aplicând metoda contabilității de angajamente cu majorarea concomitentă a creanțelor curente	234	3411
5	<b>Primirea efectivă a aporturilor inițiale sub formă de:</b>		
5.1	imobilizări necorporale, imobilizări corporale în curs de execuție, terenuri, mijloace fixe	111, 112, 121, 122, 123	234
5.2	stocuri de materiale, obiecte de mică valoare și scurtă durată, mărfuri, numerar	211, 213, 217, 241, 242, 243	234
	<b><i>Fondul de active imobilizate</i></b>		
6	Constituirea/majorarea fondului de active imobilizate, prin decontarea finanțărilor cu destinație specială în momentul transmiterii în exploatare a imobilizărilor necorporale și corporale primite/procurate din contul mijloacelor cu destinație specială și /sau la majorarea costurilor ulterioare prin modernizare, reconstrucție etc.	425, 537,	3412
7	Calcularea amortizării activelor imobilizate procurate din contul mijloacelor cu destinație specială și celor nepredestinate	3412	113, 124
8	Decontarea amortizării imobilizărilor necorporale și corporale procurate din contul mijloacelor cu destinație specială și celor nepredestinate casate sau vândute	113, 124	112, 123

1	2	3	4
9	Casarea valorii contabile a imobilizărilor necorporale și corporale procurate din contul mijloacelor cu destinație specială și celor nepredestinate casate sau vândute	3412	112,122,123
	<b>Fondul de autofinanțare</b>		
10	Decontarea excedentului net la crearea fondului de autofinanțare	336	3413
11	Decontarea mijloacelor cu destinație specială <i>neutilizate</i> și rămase la dispoziția ONG la majorarea fondului de autofinanțare	425, 537	3413
12	Acoperirea deficitului net din contul fondului de autofinanțare	3413	336
13	Decontarea mijloacelor nepredestinate <i>neutilizate</i> până la data raportării la majorarea fondului de autofinanțare	544	3413
14	Utilizarea Fondului de autofinanțare pentru finanțarea unor misiuni speciale	3413	425, 537
15	Utilizarea Fondului de autofinanțare pentru alte scopuri	3413	521, 531, 533, 544, 211 etc.
	<b>Alte fonduri</b>		
16	Crearea rezervelor prevăzute de statut din contul fondului de autofinanțare	3413	3414
17	Acoperirea deficitului net din contul fondului de rezerve create anterior cu acest scop	3414	336

**Sursa:** Elaborat de autor în baza Indicațiilor metodice[3] și a Planului General de conturi[2].

Informațiile aferente fondurilor trebuie prezentate în Situațiile financiare. Aceste informații sunt necesare și importante pentru o gamă largă de utilizatori (finanțatori, manageri, personal, fondatori, membrii), pentru luarea deciziilor manageriale și economice. Informațiile aferente fondurilor trebuie reflectate în *Bilanț* și *Situația modificărilor surselor de finanțare*. Astfel, în *Bilanț*, indicatorii privind fondurile la începutul și la sfârșitul perioadei de gestiune trebuie reflectați în pasiv la Capitolul 3 „Capitalul propriu”, în rândurile: 220 – subcont 3411 „Aporturi inițiale ale fondatorilor”; 230 – subcont 3412 „Fondul de active imobilizate”; 240 – subcont 3413 „Fondul de autofinanțare”, 250 – subcont 3414 „Alte fonduri”;

În *Bilanț*, sunt prezentați doar indicatorii aferenți soldurilor fondurilor la data raportării. Informația privind soldurile și modificările ce au avut loc pe parcursul perioadei de gestiune se vor reflecta în *Situația modificărilor surselor de finanțare*. În acest scop, este preconizat Capitolul 4 „Fonduri”. În rândurile 140 „Aporturi inițiale ale fondatorilor”, 150 „Fondul de active imobilizate”, 160 „Fondul de autofinanțare”, 170 „Alte fonduri”, 180 „Total fonduri” se reflectă: **1)** soldurile fondurilor la începutul perioadei de gestiune – (col. 4); **2)** majorările, adică rulajul creditor (col. 5); **3)** diminuările – rulajul debitor (col. 6); **4)** soldurile fondurilor la sfârșitul perioadei de gestiune – (col. 7). Colonița 7 trebuie să corespundă relației: Sold inițial Ct 341 (col.4) plus Rulaj Ct 341(col. 5) minus Rulaj Dt 341 (col. 6).

Informațiile aferente fondurilor prezentate în *Bilanț* și *Situația modificărilor surselor de finanțare* comportă un caracter obligatoriu și trebuie prezentate atât organului de conducere și direcțiilor de statistică. În funcție de necesitățile proprii, ONG poate prezenta în bază benevolă și alte informații aferente fondurilor. Astfel de informații pot fi incluse în *Nota explicativă* și pot conține informații mai detaliate aferente structurii fondurilor, surselor de formare, și direcțiilor de utilizare a fondurilor create.

## CONCLUZII

Fondurile includ sursele proprii de finanțare ale ONG. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a fondurilor nu sunt suficient reglementate sub aspect normativ, ceea ce creează dificultăți în practica contabilă a ONG. Considerăm rezonabil ca nomenclatorul fondurilor să fie stabilit de către fiecare ONG, în funcție de specificul activității și necesitățile informațional-decizionale proprii. Propunem ca fondul de active imobilizate să fie recunoscut la procurarea/crearea activelor imobilizate din contul mijloacelor cu destinație specială, contrar momentului de transmitere

în exploatare, fapt ce va facilita controlul prin corelarea soldului fondului de active imobilizate cu valoarea contabilă a acestora.

Indicațiile metodice și alte acte normative noi conțin un șir de prevederi privind contabilitatea ONG, dar nu conțin scheme de înregistrări contabile aferente fondurilor. În acest articol, sunt propuse înregistrările contabile de bază aferente operațiunilor de constituire și utilizare a fondurilor ONG.

Informațiile privind tranzacțiile aferente fondurilor trebuie prezentate nu doar în *Bilanț* și *Situația modificărilor surselor de finanțare*, ci și în *Notele explicative*, într-o formă mai desfășurată. Această modalitate de prezentare a informațiilor va asigura toate categoriile de utilizatori cu date informaționale veridice și transparente necesare pentru luarea deciziilor la toate nivelurile de gestiune a ONG.

#### **Bibliografie:**

1. Standardele Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
2. Planul General de conturi contabile. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
3. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.188 din 30.12.2014. În: Monitorul Oficial nr. 11-21 din 23 ianuarie 2015.
4. [http://www.webdex.ro/online/noul\\_dictionar\\_explicativ\\_al\\_limbii\\_romane/fond](http://www.webdex.ro/online/noul_dictionar_explicativ_al_limbii_romane/fond).
5. Legea contabilității nr. 113–XVI din 27.04.2007 În: Monitorul Oficial Nr. 90-93/ 399 din 29 iunie 2007, modificată și completată prin Legea nr. 324 din 23.12.2013. În: Monitorul Oficial nr. 320-321 din 31 decembrie 2013.

## **МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И ОБЪЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ В ЖИВОТНОВОДСТВЕ В СООТВЕТСТВИИ С НОВЫМИ НСБУ**

*Конф. унив., д-р Людмила ТОДОРОВА,  
Государственный аграрный университет Молдовы*

*In the last few years the necessity of livestock recovery, as the main branch of agriculture has been considered not only by the Ministry of agriculture and food industry, but also by agricultural enterprises. Methodological basis of cost accounting, yield, and calculus of cost in livestock have been officially formulated in NAS «Accounting features in agriculture».*

В большинстве субъектов Республики Молдова животноводство как основной отрасли сельскохозяйственной деятельности либо перестало существовать, либо деградировало во вспомогательную, подсобную отрасль, нацеленную на удовлетворение исключительно внутренних нужд.

В последние несколько лет о необходимости восстановления животноводства стали понимать не только в Министерстве сельского хозяйства и пищевой промышленности, но и на сельскохозяйственных предприятиях.

Методологические основы учета затрат, выхода продукции и исчисления себестоимости в животноводстве официально сформулированы в НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве» [3, Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013]. При учете в сельскохозяйственной деятельности, кроме НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве», необходимо руководствоваться положениями **Общего плана счетов бухгалтерского учета, НСБУ «Запасы», НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»** и другими нормативными актами.

Согласно НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве» к *затратам* относятся ресурсы, выраженные в стоимостном выражении и израсходованные для производства продукции и оказания услуг.

Идентичное определение дано и в **Методических указаниях о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг** [4, Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013].

*В отрасли животноводства затраты учитываются по подразделениям и объектам учета затрат (например, виды и группы биологических активов – животные, птица).*

Разграничение затрат и получение соответствующих итоговых данных должно обеспечиваться:

- 1) по основным видам производств и группам животных,
- 2) по основным видам затрат.

Разграничение затрат *по первому признаку* обеспечивается за счет соответствующего построения аналитического учета. Аналитические счета затрат открывают по основным подотраслям животноводства (свиноводство, скотоводство, овцеводство, птицеводство и т. д.), а внутри подотрасли – по каждому виду производства или группе скота.

Разграничение затрат *по второму признаку* достигается за счет соответствующего построения учетных регистров – с выделением отдельных строк на каждый вид и статью затрат.

В зависимости от порядка включения в себестоимость сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов различают:

- 1) *прямые затраты* – в момент их совершения (на основании первичных документов) эти затраты можно сразу отнести на соответствующую группу животных (например, прямые затраты на оплату труда, прямые материальные затраты, услуги). Эти затраты учитывают на счете **811 «Основная деятельность»**.
- 2) *распределяемые затраты* – затраты отчетного периода, связанные с выращиванием нескольких видов (групп) животных, птицы (например, амортизация и ремонт основных средств животноводческих помещений, птичников). В конце отчетного периода накопленные распределяемые затраты распределяются пропорционально установленной субъектом базе (например, объему произведенной продукции, начисленной оплате труда или другой основе). Вначале эти затраты отражаются:

**Дт 811 (статья затрат КПЗ) Кт 124, 211, 531, 533** и др., а затем при распределении:

**Дт 811 (по видам (группам) животных) Кт 811 (статья затрат КПЗ).**

3) *косвенные производственные затраты* – представляют собой затраты по обслуживанию и управлению, которые отражаются в производственном подразделении субъекта. Эти затраты не могут быть отнесены непосредственно на себестоимость отдельных видов сельскохозяйственной продукции, дополнительных биологических активов, оказанных услуг. Эти затраты накапливаются в течение отчетного периода и впоследствии распределяются по объектам учета затрат, согласно базе распределения, установленной учетными политиками (например, общая сумма прямых затрат, сумма начисленной заработной платы, количество нормо-часов, отработанных рабочими по выращиванию и уходу за видами и группами животных и птиц, количество рабочих дней рабочего скота (для гужевого транспорта)).

Вначале эти затраты отражаются: **Дт 821 Кт 113, 124, 211, 531, 533** и др., а затем при распределении:

**Дт 811 (по видам основной деятельности и/или вспомогательных производств), Кт 821.**

Номенклатура объектов учета в части животноводства по счету **811 «Основная деятельность»** следующая:

**Скотоводство.** Молочный крупный рогатый скот: *основное стадо молочного скота* (коровы и быки-производители), *животные на выращивании и откорме* (телки и бычки всех возрастов; животные, выбракованные из основного стада; коровы-кормилицы). Мясной крупный рогатый скот: *основное стадо мясного скота* (коровы, быки-производители, телята до 8 мес.), *животные на выращивании и откорме* (телки и бычки старше 8 мес., животные на откорме).

Кроме того, следует подчеркнуть, что на указанных аналитических счетах (основное стадо; животные на выращивании и откорме) учитывают не животных непосредственно (поголовье, вес и стоимость), а лишь затраты по их содержанию и полученную продукцию. Для учета наличия и движения животных предназначены другие счета (из счетов финансового учета): **132 «Долгосрочные биологические активы»** – например, для отражения коров и быков основного стада, **212 «Оборотные биологические активы»** – для отражения молодняка и скота на откорме.



Следует иметь в виду, что первотелки переводятся в состав долгосрочных биологических активов лишь после оценки их фактической продуктивности в течение срока не более 3 месяцев после отела.

**Свиноводство.** *Основное стадо свиней* (свиноматки основные, хряки-производители, поросята до отъема). *Свиньи на выращивании и откорме.* В специализированных свиноводческих хозяйствах объекты учета затрат устанавливают в соответствии с существующей технологией.

Следует иметь в виду, что проверяемые свиноматки переводятся в состав долгосрочных биологических активов после отъема поросят I опороса (примерно через 2 месяца).

**Овцеводство.** Учет ведут по направлениям овцеводства: тонкорунное, полутонкорунное, полугрубошерстное, грубошерстное, каракульское и смушковое. В пределах каждой подотрасли выделяют две группы: *основное стадо овец* и *овцы на выращивании и откорме.* Аналогичный порядок учета затрат в козоводстве.

**Птицеводство.** Взрослое стадо. Молодняк на выращивании. Инкубация яиц. В специализированных хозяйствах объекты учета затрат устанавливают в соответствии с существующей технологией. Например, в птицеводстве яичного направления: взрослые куры родительского стада; взрослые куры промышленного стада; молодняк кур (от 1 до 180 дней); откорм мясных цыплят (бройлеры). По прочим видам птицы (утки, гуси, индейки) учет ведут по двум группам: взрослая стая и молодняк всех возрастов.

**Коневодство, ослы.** Основное стадо. Молодняк на выращивании. Отдельно учитывают выращивание молодняка рабочего скота.

**Кролиководство и пушное звероводство.** В обычных хозяйствах учет ведут в целом по отрасли; в специализированных – по направлениям кролиководства (мясное, шкурковое, пуховое), а в звероводстве – по видам зверей с выделением двух групп: основное стадо и молодняк зверей.

**Рыбоводство.** В обычных хозяйствах учет ведут в целом по отрасли; в специализированных хозяйствах – раздельно по нагульным и питомным прудам.

**Пчеловодство** – по направлениям (разведенческое, медовое, медово-опылительное, опылительное).

**Шелководство** – в целом по отрасли.

**Искусственное осеменение** – племенные производители, получение спермы по видам животных.

В отдельных случаях, для более точного исчисления себестоимости продукции можно открывать дополнительные счета для обособленного учета прямых затрат по отдельным видам сопряженной продукции.

Например, в каракульском овцеводстве можно открывать дополнительные аналитические счета: затраты по стрижке овец и затраты по получению каракульских шкурок. На первый аналитический счет относят затраты по содержанию стригального пункта: оплата труда стригалей, маркировка, транспортировка шерсти; на второй – затраты по убою ягнят, первичной обработке, консервации и транспортировке шкурок. В результате создается возможность более точно определять себестоимость шерсти и каракульских шкурок. Аналогичный порядок можно применять и в других отраслях животноводства, где возможно отнесение некоторых затрат прямым путем.

На отдельных аналитических счетах в животноводстве учитывают затраты по приготовлению кормов в кормокухнях и кормоцехах. В установленные сроки учтенные затраты с этих счетов списывают и распределяют пропорционально количеству приготовленных (отпущенных) кормов на счета объектов затрат по содержанию животных.

Считаем, что правильно организованный бухгалтерский учет затрат в животноводстве имеет первостепенное значение для достоверного определения фактической себестоимости. В основном аналитические счета объектов затрат открывают по видам или половозрастным группам животных. В целом построение учета затрат в животноводстве имеет ряд отличий, что определяется особенностями отрасли.

#### Литература:

1. Закон о бухгалтерском учете nr. 113-XVI от 27 апреля 2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr. 90-93

2. Общий план счетов бухгалтерского учета. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
3. НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве». În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 177-181/1224
4. Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции, услуг. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 177-181/1224

## **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ В ЖИВОТНОВОДСТВЕ В СООТВЕТСТВИИ С НОВЫМИ НСБУ: СТАТЬИ ЗАТРАТ И ПЕРСПЕКТИВЫ ПРИМЕНЕНИЯ**

*Конф. унив., д-р Людмила ТОДОРОВА,  
Государственный Аграрный Университет Молдовы  
Ст. преп. унив. Татьяна ЦАПУ,  
Государственный Аграрный Университет Молдовы*

*In branch of animal husbandry according to the contents the made expenses are non-uniform. They include various material inputs (a forage, biological products, medicines, various materials, etc.), the spent work, depreciation of fixed funds, etc. Considering features of the carried-out agricultural activity, the list and structure of articles of expenses are established by the subject independently according to annexes 3 and 4 to NAS «Accounting features in agriculture».*

В настоящее время производство животноводческой продукции в Республике Молдова является одной из главных задач, которая стоит перед отраслью сельского хозяйства и призвана обеспечить население продуктами питания, а перерабатывающую промышленность сырьем.

В отрасли животноводства производимые затраты по своему содержанию неоднородны. Они включают различные конкретные материальные расходы (корма, биопрепараты, медикаменты, различные материалы и т.д.), затраченный труд, амортизацию основных средств и т.п.

Согласно **Методическим указаниям о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции, услуг** производственные затраты ведут по статьям затрат, которые включают:

- 1) прямые и распределяемые материальные затраты;
- 2) прямые и распределяемые затраты на персонал;
- 3) косвенные производственные затраты.

Кроме того, перечень, состав и порядок бухгалтерского учета производственных затрат, объекты учета затрат и калькуляции, калькуляционный период и методы калькуляции себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг устанавливаются в учетных политиках субъекта [4, Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013].

Порядок учета затрат, относящийся к сельскохозяйственной продукции отражается в соответствии с положениями **НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»** [4, Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013].

Учитывая особенности осуществляемой сельскохозяйственной деятельности, перечень и состав статей затрат устанавливаются субъектом самостоятельно согласно приложениям 3 и 4 к **НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»**.

Конкретно хозяйства могут выбрать следующие статьи:

1. Прямые материальные затраты, в том числе:
  - а) корма,
  - б) средства защиты животных,
  - в) рыбопосадочный материал,
  - г) прочие материальные затраты.
2. Прямые затраты на оплату труда.
3. Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование

4. Услуги.
5. Содержание основных средств.
6. Косвенные производственные затраты.
7. Прочие затраты.

1. В статью «Прямые материальные затраты» включаются ее однородные компоненты, которые рассматриваются как отдельные статьи:

- а) посадочный материал – стоимость израсходованного рыбопосадочного материала (в рыбоводстве).
- б) средства защиты животных – стоимость биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств.

Не включаются в данную статью другие затраты относящиеся к дезинфицированию загонов, по профилактике и лечению животных и птицы, которые отражаются по статьям «Прямые затраты на оплату труда», «Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование», «Услуги» при выполнении соответствующих работ.

- в) корма – стоимость кормов как собственного производства, так и покупных (в пчеловодстве – мед, сахар), используемых на корм скоту, птице и пчелам. Корма собственного производства, скормленные в отчетный период, оценивают по плановой себестоимости с доведением ее на отчетную дату до фактической, а корма, перешедшие с прошлого отчетного периода, – по фактической себестоимости.

Не включаются в данную статью затраты по доставке кормов с мест постоянного хранения на ферму для их использования. Они включаются в затраты по содержанию соответствующего вида (группы) животных и отражаются в статьях «Прямые затраты на оплату труда», «Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование», «Услуги» и др.;

- г) прочие материальные затраты – стоимость подстилки для животных, стоимость и износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов (спецодежды и спецобуви), когда они могут быть прямо отнесены на затраты по содержанию отдельных видов (групп) животных, птицы, а также стоимость других материалов, не включенные в предыдущие статьи.

2. По статье «Прямые затраты на оплату труда» отражаются прямые затраты на основную и дополнительную оплату труда доярок, операторов машинного доения, скотников, телятниц, свинаярей, чабанов, птичников и других, которые выполняют технологические операции в животноводстве по обслуживанию соответствующего вида (группы) животных или птицы, пчелосемей, а также искусственным осеменением животных. В эту статью включается оплата труда по тарифным ставкам, должностным окладам, за фактически выполненную работу и премии, включая натуральную оплату продукцией по итогам годовой деятельности; надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство; надбавки и доплата за работу в ночное время; оплата за сверхурочную работу; надбавки и доплата за совмещение профессий, за работу в тяжелых, вредных и особо вредных условиях труда и др.; оплата за работы, выполненные временно привлеченными работниками по договорам; другие виды оплат.

3. В статью «Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование» включаются взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование, исчисленные в установленном законодательством порядке.

4. В статью «Услуги» включается стоимость услуг автотранспорта, гужевого транспорта, электро-, водо- и газоснабжения, холодильных установок, оказанных для производственных нужд животноводства как собственными вспомогательными производствами субъекта, так и сторонними организациями.

5. В статье «Содержание основных средств» отражаются затраты на содержание основных средств, непосредственно используемых в производстве продукции животноводства. По данной статье отражают амортизацию и затраты по ремонту основных средств, арендную плату, наем, а также фактическую себестоимость горюче-смазочных материалов для работы тракторов и других технических средств, обслуживающих технологические процессы этого сектора. Если они не могут быть прямо включены в себестоимость отдельных объектов учета

затрат каждой группы (вида) животных, соответствующие затраты распределяются пропорционально площади помещений, занимаемой каждой группой животных (птиц).

6. В статье «Косвенные производственные затраты» отражается доля косвенных производственных затрат, распределенная и отнесенная на объекты учета затрат.

7. В статье «Прочие затраты» отражаются затраты на производство продукции, не нашедшие отражения в указанных выше статьях:

- страховые взносы по страхованию животных, животноводческих помещений и других объектов основных средств животноводства;
- затраты по ограждению ферм, строительству санитарных пунктов по дезинфекции и профилактике, строительству и содержанию летних лагерей для животных - навесов, загонов некапитального характера (доля текущих или долгосрочных расходов будущих периодов, с последующим их отнесением на затраты животноводства равномерно в течение 3-4 лет) в порядке, установленном субъектом;
- затраты на пусконаладочные работы по освоению вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей птицефабрик, тепличных комбинатов, комплексов по выращиванию животных и др., которые должны быть введены в эксплуатацию. Такие затраты, также, учитываются предварительно в составе расходов будущих периодов и включаются в затраты животноводства и растениеводства исходя из установленного субъектом срока достигнутого уровня освоения производственных мощностей.

Для синтетического учета затрат и выхода продукции животноводства предназначен калькуляционный счет **811 «Основная деятельность»**. По дебету отражают начальное сальдо незавершенного производства и прямые и косвенные производственные затраты, а по кредиту – плановую себестоимость полученной продукции с ее доведением до фактической на отчетную дату, а также конечное сальдо незавершенного производства.

По мере осуществления затрат дебетуют счет **811 «Основная деятельность»** и кредитуют счета:

**211 «Материалы»** – при расходе кормов, подстилки, медикаментов, биопрепаратов и др.,

**216 «Продукция»** – при закладке яиц в инкубатор, расходе молока для выпойки телятам;

**531 «Обязательства персоналу по оплате труда»** – при начислении заработной платы работникам, непосредственно занятым в животноводстве,

**533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию», субсчет 5331 «Обязательства бюджету государственного социального страхования»** – при начислении взносов на обязательное государственное социальное страхование в установленном размере на фонд оплаты труда и другие выплаты,

**533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию», субсчет 5332 «Обязательства фондам обязательного медицинского страхования»** – при начислении взносов на обязательное медицинское страхование в установленном размере на фонд оплаты труда и другие выплаты (а если оплата не наступила, то вначале используют счет **541 «Предстоящие обязательства»**),

**812 «Вспомогательная деятельность»** – при оказании услуг своих вспомогательных производств,

**521 «Текущие коммерческие обязательства»** – при оказании услуг сторонних организаций.

Согласно учетным политикам, субъект может относить также на прямые затраты:

- амортизацию основных средств, относимую непосредственно на соответствующий вид животных: Дт **811** Кт **124**;
- страховые взносы по страхованию животных, животноводческих помещений и других объектов основных средств животноводства: Дт **811** Кт **542**;
- стоимость МБП до 1 000 леев: Дт **811** Кт **213**;
- износ МБП дороже 1 000 леев (1/6 от установленного законодательством лимита): Дт **811** Кт **214** – в размере 50% при передаче в эксплуатацию, Дт **811** Кт **214** – в размере 50% при выбытии этих предметов из эксплуатации.

Из всего следует, что перечень статей затрат, а также состав затрат по каждой статье, представленной в приложениях носит рекомендательный характер и устанавливаются каждым

субъектом самостоятельно, учитывая особенности осуществляемой сельскохозяйственной деятельности.

#### Литература:

1. Закон о бухгалтерском учете nr. 113-XVI от 27 апреля 2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr. 90-93
2. Общий план счетов бухгалтерского учета. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
3. НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве». În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 177-181/1224
4. Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции, услуг. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 177-181/1224

## BUGETAREA ÎN CADRUL PROIECTELOR INTERNAȚIONALE

*Conf. univ. dr. Iuliana ȚUGULSCHI, ASEM*

*The budget provides the project sponsor with a best estimate of how much the project will cost. Also the budget helps manage expectations and gives the project sponsor information to develop costs for the project. In this context, in the present article are recommended the main rules applicable in the execution and control process which will help to determine whether the project is financially on track.*

#### Jel: M-41

Bugetarea resurselor financiare reprezintă cea mai responsabilă etapă în realizarea oricărui proiect, deoarece de calitatea elaborării bugetului depinde, în mod direct, posibilitatea realizării acestuia. Prin bugetarea proiectului, se subînțelege activitatea de estimare a tuturor costurilor necesare pentru realizarea activităților prestabilite de proiect.

Orice buget adecvat elaborat presupune:

- ⇒ identificarea costurilor pe tipuri de activități, cât și în ansamblu pe proiect;
- ⇒ orientarea activităților, conform obiectivelor proiectului;
- ⇒ specificarea contribuției finanțatorului străin și cofinanțării;
- ⇒ focusarea pe rezultate și monitorizarea modului de gestionare a costurilor;
- ⇒ menținerea scopului privind implementarea proiectului.

La elaborarea bugetelor proiectelor internaționale, este necesară urmărirea strictă a liniilor bugetare potrivit activităților ce urmează a fi derulate. Astfel, în cadrul programelor de finanțare ale diferiților finanțatori, există o serie de *factori limitativi pentru proiectarea bugetului*, cum ar fi:

- limita minimă de finanțare a unui proiect (de exemplu, nu mai puțin de 50 mii de Euro);
- limita maximă de finanțare a unui proiect (de exemplu, nu mai puțin de 3 mil de Euro);
- limitări în utilizarea resurselor pentru lucrări, servicii și infrastructură (de exemplu, maximum 80% din bugetul local);
- limitarea costurilor pentru resursele umane (de exemplu, nu mai mult de 30% din bugetul local);
- impunerea unor cote maxime de cheltuieli (de exemplu, diurnele nu pot depăși limitele stabilite pentru fiecare țară);
- limitarea cotelor maxime ale cheltuielilor administrative sau/și neprevăzute (de regulă, ele nu depășesc 5-7% din bugetul total);
- stabilirea unor cuantumuri pentru co-finanțare (de exemplu, minimum 10%) etc. [2].

La elaborarea bugetelor proiectelor internaționale, pot fi aplicate **două abordări**:

- pe tipuri de activități – potrivit acesteia, inițial, se desemnează activitățile din cadrul proiectului, iar în cadrul acestora, se identifică tipurile de cheltuieli, pe fiecare tip de activitate, prin însumarea ulterioară a acestora în bugetul total;

pe categorii de costuri – necesită un grad mai înalt de cunoaștere a procesului de bugetare, dat fiind faptul că planificarea se efectuează pe fiecare tip de costuri în parte.

În prezentul articol, ne vom referi la a doua abordare de elaborare a bugetului proiectului. În acest context, inițial, este necesară cunoașterea **categoriilor de costuri**. Din acestea fac parte:

- I. **resursele umane;**
- II. **transportul;**
- III. **echipamente și bunuri;**
- IV. **sediul local;**
- V. **alte costuri/servicii;**
- VI. **altele.**

Prima categorie de costuri o reprezintă *resursele umane*, care implică determinarea costurilor legate de personalul implicat în proiect și cuprinde două grupe: salariile și diurnele.

Salariile se stabilesc în funcție de activitățile proiectului, iar mărimea acestora în funcție de responsabilitățile și graficul de lucru (de bază, prin cumul). De menționat că mărimea salariului stabilită în buget cuprinde toate tipurile de rețineri prevăzute de legislația națională în vigoare (sociale, fiscale) atât ale angajatorului, cât și ale angajatului. Totodată, în cadrul proiectelor internaționale se va face distincție între salariile experților internaționali, care se reflectă, de regulă, în categoria a V-a – alte costuri/servicii.

Diurna acoperă cazarea, masa și transportul local la locul misiunii și alte costuri, în cazul în care misiunile se află la distanță de locul operațiunii. Calculul diurnelor și ratelor aplicabile trebuie să se bazeze pe cele practicate de către beneficiar și partenerii săi în conformitate cu legislația națională în vigoare și nu trebuie să depășească baremele publicate în Uniunea Europeană (în continuare, UE).

Un model de reflectare în bugetul proiectului internațional a primei categorii de costuri este prezentat în tabelul 1.

**Tabelul 1**

**Bugetarea costurilor resurselor umane**

Nr. crt.	Categoria de costuri	Unit/ măsură	Nr. de unități	Cost unitar, Euro	Cost total, Euro
I.	<b>Resurse umane</b>				
1.1	<b>Salarii</b>				
1.1.1	<i>Personalul tehnic</i>				
1.1.1.1	Manager de proiect (20 luni * 100%, 8 ore/zi, 800 EUR salariu lunar)	pe lună	20	800	16000
1.1.1.2	Coordonator de proiect (20 luni * 100%, 8 ore/zi, 700 EUR salariu lunar)	pe lună	20	700	14000
1.1.2	<i>Personalul administrativ</i>				
1.1.2.1	Asistent manager de proiect (20 luni * 100%, 8 ore/zi, 650 EUR salariu lunar)	pe lună	20	650	13000
1.1.2.2	Manager financiar/contabil (20 luni * 100%, 8 ore/zi, 500 EUR salariu lunar)	pe lună	20	500	10000
1.2	<i>Diurnele</i>				
1.3.1.1	Vizite în Moldova ( 2 persoane *3 vizite*2 zile)	Diurnă/zi	12	120	2400
1.3.1.2	Vizite în România ( 10 persoane *1 vizite*4 zile)	Diurnă/zi	40	180	7200
<b>I.</b>	<b>Total resurse umane</b>	*	*	*	<b>62600</b>

*Sursa: Elaborat de autor*

A doua grupă de costuri o reprezintă costurile legate de *transport*. Acestea se împart în costuri de transport internațional și local. De regulă, costurile date trebuie să acopere toate costurile legate de transportare la locul de destinație, cum ar fi: autobuzul, trenul, biletele de avion, arenda autovehiculului, viza, asigurarea călătoriei. Costurile de transport nu trebuie să le depășească pe cele practicate, în mod normal, de către beneficiar sau partenerii săi în conformitate cu legislația națională în vigoare, după caz. Transportul local se determină în funcție de costul lunar necesar ținând cont de perioada de derulare a proiectului.

Costurile privind *echipamentele și bunurile* cuprind costurile legate de achiziționarea diferitelor echipamente și utilaje eligibile în cadrul proiectului. Acestea se determină și se reflectă pe fiecare linie de buget aparte și trebuie să fie argumentate în funcție de activitățile proiectului și buna derulare a acestuia. Finanțatorii străini, de regulă, au restricții față de calitatea și proveniența bunurilor procurate în special cele provenite din UE.

Un model de reflectare, în bugetul proiectului internațional, a costurilor privind echipamentele și bunurile este prezentat în tabelul 2.

**Tabelul 2**

**Bugetarea costurilor privind echipamentele și bunurile**

Nr. crt.	Categoria de costuri	Unit/măsură	Nr. de unități	Cost unitar, Euro	Cost total, Euro
III.	Echipamente și bunuri				
3.1	<i>Arenda autovehiculor</i>	pe lună	7	300	2100
3.2	<i>Mobilă, echipament de oficiu</i>				
3.2.1	Lap-top	pe unit	1	400	400
3.2.2	Computer	pe unit	1	700	700
3.2.3	Copiator multifuncțional	pe unit	1	1300	1300
3.2.4	Telefoane mobile	pe unit	3	500	150
3.2.5	Mobilă de oficiu	pe contract	1	600	600
<b>III.</b>	<b>Total echipamente și bunuri</b>	*	*	*	<b>5250</b>

*Sursa: Elaborat de autor*

Următoarea categorie de costuri o reprezintă costurile legate de *sediul local*, care presupune stabilirea, după necesitățile proiectului, a costurilor privind leasingul (arenda) oficiului, serviciile comunale aferente, telefon, fax, internet și alte costuri de întreținere.

O atenție deosebită în cadrul proiectelor internaționale trebuie acordată *altor costuri/servicii* care se planifică în funcție de tipul proiectului și necesitățile acestuia, care nu s-au regăsit în liniile de buget descrise mai sus. În această grupă, intră costurile legate de studii, cercetări, auditul proiectului, serviciile de evaluare, traducere, organizarea diferitelor conferințe, forumuri, precum și acțiunile de vizibilitate ale proiectului.

Bugetul se finalizează cu o grupă aparte – costurile administrative, care nu trebuie să depășească 7% din totalul costurilor eligibile ale proiectului.

Pentru realizarea cu succes a unui proiect internațional, este necesar să se țină cont de anumite aspecte, care pot pune în pericol atât implementarea, cât și finalizarea cu succes a acestuia. Referindu-ne la etapa de bugetare, dorim să evidențiem următoarele:

- ↪ desemnarea sursei de finanțare – poate comporta un caracter rambursabil sau nerambursabil. Sursele de finanțare rambursabile pot fi atât din fonduri proprii, cât și împrumutate de la terți (credite, împrumuturi etc.) În cazul pledării pentru fonduri cu caracter nerambursabil, trebuie de luat în calcul faptul că acestea implică o responsabilitate înaltă legată de realizarea cu exactitate a obiectivelor proiectului și implică riscuri foarte mari de absorbție a acestora;
- ↪ fixarea scopului entității ce implementează proiectul – care trebuie să fie focusat pe implementarea activităților prevăzute în proiect, având drept scop prioritar ridicarea imaginii entității, în societate și nu doar pe atragerea resurselor financiare;
- ↪ stabilirea unor obiective eronate – presupune fixarea cât mai clară a acestora de la momentul inițierii proiectului și până la finalizarea acestuia. Obiectivele trebuie să corespundă regulii SMART, unde: S – specific (ceea ce dorim exact să se întâmple), M- măsurabil (cuantificabil), de Atins (se pot realiza, în mod sigur, pe perioada derulării proiectului), R- Realiste (conduc la realizarea scopului proiectului), T- În Timp (se realizează într-un interval exact de timp);
- ↪ neclaritatea unor activități de proiect – care, nefiind corelate cu obiectivele proiectului, pot, într-un final, să împiedice derularea, în termenele stabilite, a acestuia. Acest fapt presupune stabilirea incorectă a tipurilor, precum și a limitelor cheltuielilor bugetare legate de realizarea unei acțiuni concrete, calcularea eronată a

termenelor de realizare a activităților, precum și omiterea unei activități importante, care pot conduce, în anumite situații, la respingerea proiectului;

- ✍ bugetarea incorectă a activităților proiectului – se poate contura prin fixarea unor sume de cheltuieli bugetare fără a ține cont de anumite restricții impuse de finanțatorul străin. Din acest motiv, la calcularea cheltuielilor pe anumite linii de buget, este necesară cunoașterea prealabilă a tuturor cerințelor stabilite de finanțator, care, ulterior, vor influența, în mod direct, încasarea la timp a ratelor;
- ✍ termenele de finanțare – care sunt în legătură directă cu realizarea la timp a activităților prestabilite. Totodată, înainte de a depune cererea de finanțare, este necesar de a consulta perioada de finanțare care va fi acceptată de către finanțatorul străin;
- ✍ condițiile de implementare a proiectului – presupune inițierea înainte de a proceda la etapa de bugetare privind scopul și obiectivele proiectului, condițiile de eligibilitate a anumitor cheltuieli bugetare, tipurile, termenele și modul de raportare a activităților definite de proiect etc. Toate aceste condiții trebuie să coreleze nu doar cu obiectivele proiectului, dar și cu cele ale finanțatorului străin pentru a cunoaște ce fel de proiect va fi sau nu acceptat de către acesta.

Pentru evitarea aspectelor nominalizate, este necesară verificarea bugetului proiectului atât la etapa aprobării, cât și pe parcursul implementării acestuia. În acest context, considerăm oportună exercitarea unui control continuu al cheltuielilor bugetare pe următoarele direcții:

- 1) monitorizarea continuă a procesului de executare a bugetului, prin urmărirea termenelor și condițiilor impuse de finanțatorul străin privind realizarea anumitor activități. Ca rezultat, va fi facilitată procedura de efectuare a unor ajustări bugetare, ținând cont de faptul că, în cadrul proiectelor internaționale, finanțatorii solicită justificări foarte clare privind necesitatea efectuării acestor ajustări;
- 2) revederea regulată a costurilor personalului, care se explică prin faptul că necesitățile bugetare trebuie revăzute continuu, deoarece implică diferite categorii de personal și timp. Iar pentru a fi realizate în termenele prevăzute de proiect, managerii trebuie să revadă componența personalului din punct de vedere al suficienței acestora sau necesității implicării unor voluntari, efectuării schimbărilor în componența echipei de proiect etc.;
- 3) informarea continuă a echipei, care este extrem de importantă în procesul efectuării controlului bugetar, precum și luării diferitelor decizii de gestiune. Acest aspect necesită fixarea periodică a minutelor privind ședințele echipei de implementare a proiectului cu evidențierea minuțioasă a procesului de executare a activităților, cât și a măsurilor ce urmează a fi luate pe viitor în vederea îndeplinirii diferitelor obiective;
- 4) urmărirea meticuloasă a scopului proiectului – presupune focusarea strictă pe scopul prestabilit inițial. Orice deviere de la acest scop poate conduce la scăparea de sub control a prevederilor bugetare și ca rezultat a nerealizării proiectului. Pentru evitarea acestui risc este necesară informarea permanentă a finanțatorului străin privind cheltuielile bugetare, modificarea anumitor cheltuieli care nu pot fi evitate prin elucidarea acestor momente în notificări.

Astfel, ținând cont de aspectele elucidate mai sus, entitatea care implementează un proiect internațional va putea asigura o bună derulare a acestuia pe toată perioada proiectului și ca rezultat, va putea aplica experiența acumulată pentru atragerea altor fonduri internaționale pe viitor.

#### **Bibliografie:**

1. Legea Contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2007, nr.90-93 din 29.06.
2. BULAT, V., *Cum să scriu un proiect. Ghid de reguli și principii de bază de scriere a unui proiect*. Chișinău: 2011. 64 p.
3. HORNGREN, C., DATAR, S., FOSTER, G. *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*: ed. a 9-a. Chișinău: Editura ARC, 2006. 939 p. ISBN 978-9975-61-343-9.
4. ГИНЗБУРГ, А. И. *Экономический анализ*. Санкт-Петербург: Питер, 2011, 448 с. ISBN 978-5-4237-0217-5.



## DESPRE CONTABILITATEA OPERAȚIILOR GENERATE DE SISTEMUL FRANCIZEI

*Conf. univ. dr. Natalia ZLATINA, ASEM, [nzlatina@yahoo.com](mailto:nzlatina@yahoo.com)  
Conf. univ. dr. Mihail MANOLI, ASEM, [mmanoli2002@yahoo.com](mailto:mmanoli2002@yahoo.com)*

*Franchising is simply a method for expanding a business and distributing goods and services through a licensing relationship. The subject of a franchising contract is the right to a trademark or the right to use of a certain component of technology. The given right in accordance with Moldovan national standards is referred to non-material assets under the franchising contract. A special attention is given to accounting concepts for franchise.*

**Cuvinte-cheie:** contabilitate, franciză, franchising.

**JEL:** M 41

Franciza este o formă de cooperare, care îmbracă forma unui contract, prin care o persoană numită franchiser îi acordă unei alte persoane, numită beneficiar sau franchisee, dreptul de exploatare a unui ansamblu de drepturi de proprietate industrială sau intelectuală, în scop de producție sau de comercializare a anumitor tipuri de produse și/sau de servicii. Baza juridică a tranzacțiilor de franciză o reprezintă contractul de franchising. Așa cum prevede articolul 1171 din Codul civil al Republicii Moldova, contractul de franchising este unul cu executare succesivă în timp, prin care o parte (franchiser) și cealaltă parte (franchisee), entități autonome, se obligă reciproc să promoveze comercializarea de bunuri și servicii prin efectuarea, de către fiecare din ele, a unor prestații specifice. Deci, contractul de franciză este un contract bilateral, cu titlu oneros, ce implică colaborare strânsă între părți, independente, din punct de vedere financiar și reprezintă temelia unui parteneriat solid între cele două părți contractante: franchiserul și franchiseeul.

Franchiserul este entitatea care îndeplinește cel puțin 3 condiții, și anume: are o marcă înregistrată la AGEPI<sup>1</sup>; o afacere ce corespunde activității de franchising în derulare; experiență necesară, pe care o va pune la dispoziția viitorilor franchisee. Pentru derularea afacerii franchiseeul este, conform art. 1174 din Codul civil, persoana fizică sau juridică, obligată să utilizeze programul de prestare a francisei în mod activ și cu diligența unui bun întreprinzător; să procure bunuri și servicii prin franchiser sau prin intermediul unei persoane desemnate de acesta, dacă măsura respectivă are legătură nemijlocită cu scopul contractului precum și să îndeplinească condițiile impuse de franchiser, ca, de exemplu: să dezvolte și să mențină rețeaua de franciză, să furnizeze franchiserului informațiile necesare, pentru analiza situației reale financiare și performanței utilizării francizei, să nu divulge altor persoane know-how-ul furnizat de franchiser, atât pe durata contractului, cât și ulterior.

O afacere constituită în sistem de franciză implică, de regulă, din partea persoanei fizice sau juridice devenite franchisee, achitarea următoarelor categorii principale de taxe și plăți:

↳ *plata inițială de franciză*, care permite franchiseeului să beneficieze de toate avantajele oferite de franchiser și rețeaua de franciză. Taxa inițială de franciză se achită o singură dată, la intrarea în sistemul de franciză și se prezintă, de regulă, sub forma unei plăți în formă fixă, ce poate varia între câteva mii și câteva sute de mii de lei. Plata în cauză reprezintă remunerarea franchiserului pentru acordarea dreptului de a folosi marca și sistemul său de lucru, care anterior au generat cheltuieli în activitatea acestuia. În practica internațională, mărimea acestei taxe se situează între 5 – 10% din costul total al francizei.

↳ *taxa de royalty (redevență)*<sup>2</sup> care, în general, trebuie plătită periodic, lunar sau trimestrial, ca procent din vânzările totale, brute sau nete. În anumite cazuri, aceasta poate fi o sumă fixă ce

---

<sup>1</sup> Agenția de Stat pentru Proprietate Intelectuală a Republicii Moldova (abreviat – AGEPI)

<sup>2</sup> *Royalty (redevență)* – plăți de orice natură primite în calitate de recompensă pentru utilizarea ori transmiterea dreptului de utilizare a oricărui drept de autor și/sau a drepturilor conexe, inclusiv asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv filme de cinema și filme sau benzi pentru televiziune sau radiodifuziune, a oricărui brevet de invenție, marcă comercială, design sau model, plan, produs soft, formulă secretă sau proces, pentru utilizarea ori transmiterea dreptului de utilizare a informației referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial sau științific. Codul fiscal RM, titlul II, art.12, 1).

trebuie plătită, chiar în cazul în care afacerea nu aduce profit. Această taxă este justificată prin oferirea către beneficiar a dreptului de a utiliza numele franchiseului și a imaginii entității acestuia. Trebuie, deci, avută în vedere clauza contractuală a taxei de royalty, deoarece aceasta poate obliga beneficiarul la plăți pe toată durata contractului.

↳ *alte taxe asimilate francizei*, cum ar fi: taxa de marketing sau de publicitate, taxa de rezervare, taxa de apartenență la lanțul francizei, taxa de asistență tehnică și servicii etc.

Contabilizarea operațiunilor de franciză este reglementată prin prevederile S.N.C. „Imobilizările necorporale și corporale”<sup>1</sup>. Ca orice activitate economică, franciza are un preț care, pentru franchiser, reprezintă un venit, iar pentru franchiseu reprezintă cost.

**Exemplu:** Entitatea „Viitorul” S.R.L. a încheiat la data de 01.05.N un contract de franchising pentru 2 ani cu S.A. „Prosperare”. Conform contractului S.A. „Prosperare” acordă „Viitorul” S.R.L. dreptul de a-i vinde produsele, sub marca sa. Produsele vor fi comercializate prin magazinele deschise de „Viitorul” S.R.L., în conformitate cu practica de activitate economică a S.A. „Prosperare”. Așa cum prevede contractul, S.A. „Prosperare” va pune la dispoziția „Viitorul” S.R.L. tehnologiile (know-how) operaționale, tehnice și administrative. Pentru aceste drepturi primite, „Viitorul” S.R.L. se obligă să achite taxa de franciză, la începerea activității, în sumă de 22 740 lei și un procent lunar de 15 % din valoarea produselor cumpărate și recepționate lunar, aceasta reprezentând redevența cuvenită S.A. „Prosperare”. În luna mai, „Viitorul” S.R.L. cumpără marfă de la S.A. „Prosperare” în valoare de 49 000 lei.

Pornind de la obiectul contractului de franchising și de la poziția părților în acest contract de parteneri la profit, în baza condițiilor din exemplu, se prezintă exprimarea contabilă a operațiilor economice generate de realizarea contractului de franchising la ambele părți contractante. **În contabilitatea franchiserului, S.A. „Prosperare”, se înregistrează:**

**1. Înregistrarea și încasarea taxei de intrare, conform documentelor justificative legal valabile<sup>2</sup>:**

Debit 231 „Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității” 27 288 lei

Credit 621 „Venituri din operațiuni cu alte active imobilizate” 22 740 lei

Credit 534 „Datorii față de buget” 4 548 lei, și

Debit 242 „Conturi curente în monedă națională” 27 288 lei

Credit 231 „Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității” 27 288 lei

**2. Vânzarea produselor pentru comercializare**

Debit 221 „Creanțe comerciale” 58 800 lei

Credit 611 „Venituri din vânzări” 49 000 lei

Credit 534 „Datorii față de buget” 9 800 lei

**3. Încasarea sumei datorate pentru produse și taxa pe valoarea adăugată aferentă**

Debit 242 „Conturi curente în monedă națională” 58 800 lei

Credit 221 „Creanțe comerciale” 58 800 lei

**4. Reflectarea și încasarea veniturilor lunare conform contractului de franchising**

Debit 231 „Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității” 8 820 lei

Credit 622 „Venituri financiare” (49000 x 15%) 7 350 lei

Credit 534 „Datorii față de buget” 1 470 lei

Debit 242 „Conturi curente în monedă națională” 8 820 lei

Credit 231 „Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității” 8 820 lei

**În contabilitatea franchiseului „Viitorul” S.R.L., se înregistrează:**

**1. Achiziționarea francizei la 01.05.N, și achitarea acesteia**

Debit 112 „Imobilizări necorporale” 22 740 lei

Debit 534 „Datorii față de buget” 4 548 lei

Credit 521 „Datorii comerciale curente” 27 288 lei, și

Debit 521 „Datorii comerciale curente” 27 288 lei

---

<sup>1</sup> Potrivit p.38 imobilizările necorporale includ invențiile, mărcile, licențele, know-how-urile, **francizele**, programele informatice, desenele și modelele industriale, website-urile, drepturile de utilizare a imobilizărilor corporale primite sub formă de aport la capitalul social, drepturile de autor, drepturile care rezultă din titluri de protecție, alte imobilizări necorporale.

<sup>2</sup> Din motivul restricțiilor de volum, conturile de gradul II din Planul general de conturi contabile nu se vor indica.

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională” 27 288 lei

### **2. Procurarea produselor în vederea comercializării**

Debit 217 „Mărfuri” 49 000 lei

Debit 534 „Datorii față de buget” 9800 lei

Credit 521 „Datorii comerciale curente” 58 800 lei

### **3. Înregistrarea obligațiilor față de franchiser, și achitarea acestora**

Debit 712 „Cheltuieli de distribuire” 7 350 lei

Debit 534 „Datorii față de buget” 1 470 lei

Credit 521 „Datorii comerciale curente” 8 820 lei, și

Debit 521 „Datorii comerciale curente” 8 820 lei

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională” 8 820 lei

### **4. Înregistrarea amortizării lunare a costului francizei (22 740 : 24 luni = 947,50 lei)**

Debit 712 „Cheltuieli de distribuire” 947,50 lei

Credit 113 „Amortizarea imobilizărilor necorporale” 947,50 lei

Este de menționat faptul că fiecare franchiser impune anumite standarde de control privind calitatea, standarde care permit sistemului de franciză să ofere un serviciu coerent și pozitiv sau să obțină uniformitatea produsului în întreaga rețea. Prin dezvoltarea și menținerea unor standarde înalte, franchiserul îi face un serviciu imens franchiseului. Franchiseei apreciază standardele înalte și învață că aceste standarde de calitate ale operațiunilor și activităților sunt, în general, cauza principală a succesului. Standardele de calitate constituie o imagine a unui management coerent, asigură profit, crește moralul angajaților și aceștia sunt mulțumiți de munca lor în echipă. Aceste standarde, deși par dictatoriale, folosesc pentru a-i ajuta atât pe franchiser, cât și pe franchiseu. Între motivațiile optării către sistemul de franciză, precum și limitele sistemului atât pentru franchiser, cât și pentru franchiseu pot fi menționate.

#### **Franchiser**

<b><i>Foloase și câștiguri</i></b>	<b><i>Neajunsuri și inconveniențe</i></b>
<ul style="list-style-type: none"><li>↗ Modalitate relativ simplă de inițiere și extindere a unei afaceri investind costuri minime.</li><li>↗ Obținerea unor câștiguri ridicate.</li><li>↗ Sporirea renumelui mărcii și îmbunătățirea imaginii entității pe piață.</li><li>↗ Informarea permanentă asupra pieței prin intermediul franchiseelor.</li><li>↗ Creșterea cotei de piață.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>↘ Crearea unei imagini nefavorabile pe piață (datorită lipsei de experiență sau a unui personal pregătit necorespunzător).</li><li>↘ Acordarea de asistență tehnică și comercială.</li></ul>

#### **Franchiseu**

<b><i>Foloase și câștiguri</i></b>	<b><i>Neajunsuri și inconveniente</i></b>
<ul style="list-style-type: none"><li>↗ Beneficiază de un nume de marcă recunoscut.</li><li>↗ Beneficiază de programe de pregătire managerială, dar și de asistență a personalului comercial.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>↘ Costul francizei.</li><li>↘ Redevența plătită lunar de către franchiser.</li><li>↘ Limitarea independenței franchiseului.</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>↗ Beneficiază de programe de publicitate desfășurate pe piața locală sau națională.</li><li>↗ Obținerea unor avantaje în procesul de aprovizionare (produse și servicii de calitate la prețuri competitive).</li><li>↗ În general, costurile de intrare într-o franciză sunt mai mici decât în cazul unei afaceri proprii.</li><li>↗ Obținerea unor câștiguri substanțiale.</li><li>↗ Riscuri scăzute de faliment (francizele garantează succesul, dacă nu există abateri de la contractul de franchising).</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>↘ Restricții cu privire la furnizorii de materii prime, materiale, echipamente etc.</li><li>↘ Oferirea de programe manageriale și de pregătire necorespunzătoare.</li><li>↘ Limitarea gamei de produse comercializate.</li></ul>

O afacere proprie, mai ales în sistemul de franciză al unui brand cunoscut, este una din cele mai bune modalități de a avea un câștig financiar. Și ceea ce este mai important e că riscul de eșec este mult mai mic atunci când se practică afacerea în franciză. A cumpăra o licență de franciză înseamnă conducerea afacerii pe propriul risc, însă cu beneficiile folosirii numelui brandului franchiserului. Notorietatea brandului garantează un număr crescut de clienți și șanse minime de a da faliment.

Sistemul francizei este o metodă dovedită de a face afaceri și este folosită cu succes în multe domenii de către mii de antreprenori din lume. Franciza oferă libertate în conducerea, administrarea și influențarea direcției proprii afaceri. Totodată, trebuie ținut cont că acolo unde este libertate este și responsabilitate pentru propriile decizii. Responsabilitatea franchiseeului este definită de anumite regularități incluse în contractul de franchising. Aceasta înseamnă că regulile legate de serviciul cu clienții, cumpărarea produselor de la franchiser și participarea la fiecare campanie de promovare organizată de rețeaua de franciză sunt respectate de fiecare participant la sistem. Așadar, franciza este un sistem de care este bine să țină cont în special întreprinderile micului business, care vor să pătrundă pe piețe, deja, ocupate de entități cu o experiență îndelungată și care doresc să obțină succese imediate. În concluzie, putem afirma că, prin intermediul contractului de franchising, franchiserul își poate extinde afacerea cu cheltuieli reduse, în timp ce franchiseeul beneficiază de renumele unei entități de prestigiu și de sprijinul interesat al franchiserului.

#### **Bibliografie:**

1. Codul civil al Republicii Moldova. – Ch.: „Cartea S.A.”, 2002 (F.E.-P. „Tipogr. Centrală”). – 882 p.
2. S.N.C. „Imobilizări necorporale și corporale”. Standardele naționale de contabilitate. Monitorul Oficial nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
3. <http://www.franchise.org/> What are advantages and disadvantages of owning a franchise, accesat la 31.03.2015.

### **КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В РОССИИ: ПРОШЛОЕ, НАСТОЯЩЕЕ И БУДУЩЕЕ**

**Наталья ГЕНЕРАЛОВА, к.э.н., доцент кафедры статистики, учета и аудита,  
Санкт-Петербургский государственный университет  
e-mail: n.v.generalova@spbu.ru**

*Настоящая работа посвящена систематизации сведений о развитии нормативного регулирования правил формирования и представления консолидированной финансовой отчетности в России. Объектом исследования послужил комплекс законодательных и нормативных актов в части регулирования составления, представления сводной бухгалтерской и консолидированной финансовой отчетности в России за период с 1991 по 2015 гг. Предметом исследования выступает совокупность теоретических, методологических и практических вопросов регулирования консолидированной финансовой отчетности. Автором выделены временные этапы развития российского регулирования консолидированной финансовой отчетности по признаку применяемых стандартов учета и отчетности: национальный, смешанный (переходный) и международный; сформулированы ключевые особенности регулирования этого вида финансовой отчетности. В работе приводится позиция автора в отношении перспектив дальнейшего развития регулирования консолидированной отчетности в России. Так, по мнению автора, переход на МСФО не означает решение всех проблем бухгалтерского учета и финансовой отчетности; международные стандарты это скорее некое «соглашение» принятое мировым сообществом о единстве применяемых учетных стандартов, которые требуют правильного применения на практике. По нашему мнению, существует острая необходимость обеспечения методической поддержки стандартов и разъяснений МСФО в России с учетом национальных особенностей, в том числе посредством признания (в статусе информационных документов по аналогии с Концептуальными основами финансовой отчетности) на территории РФ так называемых «необязательных» компонентов выпуска стандартов и разъяснений (основ для выводов,*

руководств для применения, иллюстративных примеров), которые на сегодняшний день в России не введены в информационное поле в официальном порядке.

*This paper is devoted to the systematization of information about development of Russian statutory regulation of consolidated financial statements preparation and presentation. Complex of laws and regulations concerning the presentation of consolidated financial statements in Russia from 1991 until 2015 was the object of this research. The subject of research was the set of theoretical, methodological and practical issues of consolidated financial statements regulation. The author highlighted the temporary stages of development of consolidated financial statements regulation in Russia based on applied accounting standards: national, mixed and international; formulated the key features of regulation of this type of reporting. The article provides authors' position in relation to the prospects for further development of regulation of the consolidated financial statements in Russia. According to the author, the transition to IFRSs is not the solution for all problems of accounting and financial reporting; IFRSs are rather a kind of "agreement" adopted by the world community about the unity of the accounting standards, which require the correct application in practice. There is an urgent need to ensure the "methodological support" IFRSs through official recognition in Russia so-called "optional" components of IFRSs (basis for conclusions, guidelines on implementing, illustrative examples).*

**Ключевые слова:** консолидированная финансовая отчетность, МСФО, регулирование бухгалтерского учета в России, применение МСФО, конвергенция.

**Key words:** consolidated financial statements, IFRS, accounting regulation in Russia, application IFRS, convergence.

## **Введение**

Общепризнано, что первая консолидированная отчетность была составлена сталелитейной корпорацией U.S. Steel Corporation за 1902 год по методологии, предложенной представителем аудиторской фирмы Pricewaterhouse в США Дикинсоном (Dickinson, 1859-1935). Данный опыт подхватили европейские страны (1907 – Великобритания, 1926 – Голландия, 1930-е – Германия и пр.). Ко второй половине XX столетия в большинстве европейских стран было введено законодательное требование о составлении данного вида отчетности. О действенном наднациональном регулировании консолидированной отчетности можно говорить начиная с 1983 г. в связи с принятием Европейским Союзом Седьмой директивы «Учет и консолидированная отчетность». Дальнейшее развитие регулирования консолидированной отчетности на международном уровне тесно связано с распространением МСФО (IFRS) и их конвергенцией с американскими учетными стандартами (GAAPUS). В настоящее время большинство стран мира используют МСФО в качестве стандартов, в соответствии с которыми составляется консолидированная финансовая отчетность.

В России, учитывая особенности политического и экономического развития в период с 1917-1991 гг., вопрос о необходимости составления консолидированной отчетности возник лишь в постсоветский период в связи с переходом к рыночной экономике и объективной потребностью в экономической информации по правилам и нормам, понятным мировому сообществу.

В данной работе приведены результаты авторского исследования эволюции регулирования консолидированной финансовой отчетности в России в период с 1991 года по настоящее время, а также сделаны прогнозы относительного будущего данного вида отчетности в России.

## **Эволюция регулирования консолидированной финансовой отчетности в России**

В таблице приведена периодизация регулирования консолидированной отчетности в России.

Таблица 1

**Этапы развития регулирования консолидированной финансовой отчетности в России  
(за период с 1991 года по настоящее время)**

Название этапа	Период, годы	Терминология	Применяемые правила формирования	Регулирующие документы
1. Национальный - применение РПБУ	1991-1998	- сводная бухгалтерская отчетность, - консолидация, Порядок, (Приказ №81, 1995)	- российские правила бухгалтерского учета (РПБУ)	- Положение (Приказ №170, 1994) и Порядок (Приказ №81, 1995); - Положение (Приказ №34н, 1998) и Методические рекомендации (Приказ №112, 1996)
2. Смешанный (переходный) - применение РПБУ или МСФО	1999-2011	- сводная бухгалтерская отчетность, - консолидированная финансовая отчетность (Концепция, Приказ №180, 2004)	- российские правила бухгалтерского учета (РПБУ), - возможность применять МСФО взамен РПБУ при соблюдении ряда условий	- Методические рекомендации (Приказ №112, 1996) с учетом изменений Приказа №36н, 1999 (п.8); - Положение (Приказ №34н, 1998)
3. Международный - применение МСФО	2012-....	консолидированная финансовая отчетность (Закон №208-ФЗ)	- МСФО, - GAAPUS для отдельных категорий компаний до 2015 г.	Закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», 2010 Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», 2011

Особенностью Российской Федерации по сравнению с зарубежными странами является формирование *сводной бухгалтерской отчетности*, которая не является консолидированной финансовой отчетностью. Ключевое отличие консолидированной отчетности от сводной состоит в том, что консолидация – это объединение индивидуальных отчетностей разных юридических лиц (материнской и дочерних компаний) путем применения специальных методов и приемов; в то время как сводная отчетность (сведение) – это механическое агрегирование отдельных балансов и иных форм структурных подразделений одного и того же юридического лица (как правило министерства или ведомства). Таким образом, отличие сводной и консолидированной отчетности заключается в различии методологии составления и объекта отчетности; общим признаком же для обоих видов отчетности является объединение (свод или консолидация) нескольких отдельных отчетностей в единую отчетность. Однако в российских нормативных документах до 2004 года отчетность по сути являющаяся консолидированной была ошибочно названа сводной.

*Национальный этап (1991-1998 гг.).* На данном этапе составление консолидированной отчетности регламентировалось различными положениями, порядками и методическими рекомендациями, утвержденными Минфином РФ. Эти документы хотя и базировались на методологии консолидированной отчетности, применяемой за рубежом, но о соответствии международным стандартам речи и не было, поскольку помимо различий собственно в технике консолидации, существенные различия имели место быть в индивидуальных отчетных показателях, консолидируемых компаний. Таким образом, в России в период с 1991-1998 гг. было требование о формировании консолидированной финансовой отчетности по

национальным стандартам, которые существенно отличались от МСФО и ГААП США. Крупнейшие российские компании помимо консолидированной отчетности по национальным стандартам, которая как уже было сказано, ошибочно именовалась «сводной», в инициативном порядке, как правило, для зарубежных инвесторов составляли отчетность по международнопризнанным стандартам (МСФО и ГААП США).

*Смешанный (переходный) этап (1999-2012 гг.).* В 1998 г. Россия окончательно закрепила «курс на МСФО» в части реформировании бухгалтерского учета и отчетности. В мае 1999 года были приняты поправки в нормативные документы по консолидированной отчетности, суть которых состояла в том, что российским организациям (группам компаний) было разрешено составлять консолидированную финансовую отчетность непосредственно по МСФО (без дублирования ее по РПБУ) при соблюдении одновременно ряда условий. Таким образом, *в России впервые было разрешено (но при этом не вменено в обязанность!) применять напрямую МСФО начиная с отчетности за 1999 год.* Учитывая вышеизложенные обстоятельства, российские компании имели выбор в части применяемых учетных стандартов (РПБУ или МСФО), другими словами на добровольной основе могли переходить на МСФО в части консолидированной отчетности. Именно поэтому данный этап регулирования консолидированной отчетности назван «смешанным».

В 2004 году принимается документ Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, который не имел мгновенных последствий для практики формирования рассматриваемого вида отчетности, но определил направление ее регулирования на обозримое будущее. В данной Концепции был радикально скорректирован подход к реформированию бухгалтерского учета и отчетности в нашей стране, при этом международные стандарты как стержень реформирования были сохранены. Однако, если раньше речь шла практически о переходе на МСФО взамен национальных стандартов («*тотальный*» переход на МСФО); то в Концепции-2004 выдвигалась идея *дифференцированного применения МСФО*: индивидуальная бухгалтерская отчетность должна формироваться по национальным стандартам, которые в свою очередь базируются на МСФО (но не заменяются ими!), а вот консолидированная финансовая отчетность общественно значимых хозяйствующих субъектов (а не всех субъектов!) должна составляться непосредственно по МСФО.

Для реализации указанных планов в части регулирования консолидированной отчетности требовалось введение законодательного требования о формировании отчетности в соответствии с МСФО. Соответствующий закон после многолетних обсуждений был принят лишь в 2010 году.

*Международный этап (2012 г. - по настоящее время).* Началом международного этапа регулирования консолидированной отчетности является 2012 год, поскольку в силу Закона №208-ФЗ от 27.07.2010 «О консолидированной финансовой отчетности» именно начиная с отчетности за 2012 год российские организации, подпадающие под сферу действия указанного Закона должны составлять, представлять и публиковать консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО (а не РПБУ, как это было ранее).

Не приводя подробный анализ Закона №208-ФЗ, отметим его ключевые моменты: 1) четко определен вопрос методологии формирования консолидированной финансовой отчетности – это методология МСФО (с учетом их признания на территории РФ); 2) урегулированы «формальные» аспекты: срок представления (не позднее 120 дней по окончании отчетного года), адресаты, язык и периодичность представления (пока обязательна только годовая отчетность); зафиксирована необходимость обязательного аудита годовой отчетности; установлен надзорный орган (Центробанк России); урегулирована публикация данного вида отчетности (срок не позднее 30 дней после даты представления); 3) требование о формировании консолидированной финансовой отчетности по МСФО не является тотальным, оно практически распространяется на «общественно значимые компании» как это и было сформулировано в Концепции, (Приказ №180, 2004): на кредитные организации; страховые организации; на эмитентов ценных бумаг (чьи ценные бумаги допущены к организованным торгам путем включения в котировальный список; на эмитентов «внесписочных» ценных бумаг в случаях, предусмотренных законодательством о рынке ценных бумаг), на управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных

пенсионных фондов; на клиринговые организации; на федеральные государственные унитарные предприятия и на открытые акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности, перечень которых утверждается Правительством РФ; 4) на законодательном уровне «исправлен» вопрос терминологии для обозначения консолидированной финансовой отчетности; 5) предписано, что отчетность по сути, являющаяся консолидированной финансовой отчетностью, обязанность составления которой предусмотрена «иными федеральными законами», или составляемая в силу того, что это предусмотрено учредительными документами должна составляться в соответствии с Законом №208-ФЗ (т.е. по МСФО).

#### **Выводы**

Подводя итоги проведенного исследования эволюции регулирования консолидированной отчетности в России за период с 1991 по 2015 гг., отметим следующие наиболее существенные выводы. Выделены три этапа эволюции российского регулирования консолидированной финансовой отчетности: национальный, смешанный и международный, раскрывающий историю отказа от национальных стандартов в пользу международных.

Эволюция российских регулятивов повторяет опыт перехода на МСФО большинства европейских стран, состоящий во введении обязанности составления консолидированной отчетности общественно значимыми компаниями по МСФО. При этом, в большинстве стран окончательному введению этого правила предшествовал переходный период смешенного применения стандартов (национальных и международных).

Несмотря на то, что в России введено правило формирования консолидированной отчетности по МСФО, нельзя говорить о завершении процесса регулирования этой отчетности в нашей стране. У нас еще остаются нерешенными проблемы методологического обеспечения применения МСФО в части так называемых «необязательных» компонентов выпуска стандартов и разъяснений (основ для выводов, руководств для применения, иллюстративных примеров), которые на сегодняшний день в нашей стране не введены в информационное поле в официальном порядке, а также методическое обеспечение требует серьезной проработки отечественными специалистами.

#### **Список литературы:**

1. ГЕНЕРАЛОВА Н.В., КАРЕЛЬСКАЯ С.Н. *Эволюция регулирования консолидированной финансовой отчетности в России* // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 29. С. 13-28.
2. КОВАЛЕВ В.В. КОВАЛЕВ Вит. В. *Анализ баланса, или как понимать баланс*. – 3-е изд, прераб. и доп. – Москва: Проспект, 2013. – 784 с.
3. Консолидированная финансовая отчетность / Irina Golocialova, Viorel Turcanu. – Ch. ASEM, 2011/ - 224 p.
4. ШЕРЕМЕТ А.Д., СОЛОВЬЕВА О.В. *Проблемы применения международных стандартов финансовой отчетности: анализ международного опыта* // Аудит и финансовый анализ. 2009. № 1. С. 31-36.
5. GENERALOVA Natalia, SOKOLOVA Natalia. *IFRS in Russia: History, Realities and Consequences*. The 1st Global Virtual Conference. 2014, vol. 2, issue 1, pp. 221-226.

## **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПРОДАЖИ ПРОЕЗДНЫХ БИЛЕТОВ В КАССАХ АВТОВОКЗАЛОВ ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА НОВЫЕ НСБУ И ПЛАН СЧЕТОВ**

*Доктор экономики, доцент Михаил ГЕРАСИМОВ, МЭА*

*In the real article the order of accounting of incomes opens up from the sale of tickets in the cashdesks of bus terminals in transition on anew legislation and Card of accounts of record – keeping.*

Исследования свидетельствуют о том, что до конца XX века понятие «транспортная услуга» не применялась 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 [5, 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.

Деятельность автотранспортных предприятий (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») [1]. 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.

На сегодняшний день отечественные автовокзалы (автостанции) имеют на балансе незначительное количество собственных автотранспортных средств и вследствие этого заключают договора простого товарищества с перевозчиками пассажиров – юридическими лицами.

Договорные стороны обязуются путем слияния имущества и сил совместной деятельности в автотранспортной сфере обоюдно преследовать и реализовывать экономические задачи с целью получения доходов по перевозке пассажиров, распределяя между собой извлеченную выгоду и затраты.

В договорах указываются:

- права и обязательства сторон, планирование и развитие товариществ, вклады;
- ответственность сторон;
- распределение результатов деятельности простого товарищества;
- срок действия договоров.

Срок действия договоров – 1 год, по истечении которого при согласии сторон они продлеваются.

Итоги деятельности простого товарищества и распределение доходов между сторонами осуществляется в течение 30 дней месяца, следующего за отчетным на основании отчета – реестра посадочных ведомостей путем подписания его сторонами. Отчет должен быть предоставлен автовокзалом перевозчику пассажиров не позднее 30 (28) числа следующего месяца.

Денежные суммы от продажи проездных билетов согласно реестру посадочных ведомостей автовокзалы согласно договорам распределяют следующим образом:

- автовокзалу – 10%;
- перевозчикам – 90%.

Продажа проездных билетов сторонами договора простого товарищества осуществляется двумя путями: через кассы автовокзалов и/или через водителей автобусов (как исключение).

С 1 января 2015 года вступили в силу новые НСБУ и План счетов финансово-хозяйственной деятельности.

Необходимо отметить, что автовокзалы и перевозчики пассажиров с 1 января 2015 года должны учесть положения новых НСБУ, таких как «Доходы» и «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества», а также внедрить в практику учетных записей при признании доходов от продажи проездных билетов План счетов финансово-хозяйственной деятельности [2, 3].

Остановимся на НСБУ «Доходы». Согласно настоящего стандарта:

*Доходы от оказания услуг* – доходы от выполнения субъектом работ в течение определенного периода времени (например, доходы от транспортных, ремонтных, посреднических, консультационных, образовательных, спортивно-развлекательных, по установке оборудования, телефонных, Интернет, туристических услуг).

1. Доходы от оказания услуг признаются в случае одновременного выполнения следующих условий:

- 1) величина доходов может быть надежно измерена;
- 2) существует вероятность того, что экономические выгоды, относящиеся к сделке, будут получены субъектом;
- 3) стадия завершенности сделки на отчетную дату может быть надежно измерена; и
- 4) затраты, возникшие при выполнении сделки и затраты на ее завершение, могут быть надежно измерены.

2. Оценка доходов от оказания услуг осуществляется, как правило, в размере их стоимости, установленной сторонами договора и документально подтвержденной. Оценка таких доходов может быть надежной только в случае, когда субъект договорился с другими сторонами, участвующими в сделке о следующих условиях:

- 1) права каждой из сторон, которые имеют юридическую силу и относятся к оказанию и получению услуг;
- 2) предполагаемая компенсация;
- 3) методы и условия оплаты.

3. Признание доходов от оказания услуг осуществляется согласно одному из следующих методов:

- 1) метод полного предоставления услуг;
- 2) метод процентного выполнения [2].

Таким образом, согласно НСБУ «Доходы» непосредственное признание доходов от оказания автотранспортных услуг приходится на перевозчика пассажиров – 90%.

Автовокзалы признают свои доходы в размере 10% от продажи проездных билетов и таким образом лишь участвуют в процессе производства, оказания услуг.

В связи с этим, на наш взгляд, это необходимо уточнить в НСБУ «Доходы».

Считаем, что согласно Плану счетов, введенному в действие с 1 января 2015, текущая продажа проездных билетов у автовокзалов должна быть отражена в учете следующим образом:

ДТ 241 «Касса» – на общую сумму полученных средств

КТ 544 «Прочие текущие начисленные обязательства», субсчет 54421 «Обязательства перед перевозчиками» – 90% от суммы вырученных средств

КТ 611 «Доходы от продаж», субсчет 61131 «Доходы от текущей продажи проездных билетов» – на сумму признанного дохода в размере 10% от вырученных средств.

Субсчета 54421, 61131 предложены автором исходя из изучения специфики деятельности автовокзалов (автостанций).

Анализируя состав доходов от продаж, необходимо отметить, что автовокзалы могут получать также доходы и от предварительной продажи проездных билетов, следовательно методологически было бы верным предложить субсчет 61132 «Доходы от предварительной продажи проездных билетов».

Такая информация будет необходима как менеджерам, так и другим пользователям.

Впервые в Молдове принят и введен в действие НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества» [3], который напрямую относится к деятельности автовокзалов. Необходимо отметить, что автовокзалы до внедрения в учетную практику

настоящего стандарта, применяли договоры простого товарищества, о чем было упомянуто ранее.

НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества» разработан на основе Директив ЕС, Концептуальных основ финансовой отчетности, МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» и МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность».

*Совместная деятельность* – деятельность (в виде совместной операции или совместного предприятия) совместно контролируемая двумя или большим числом сторон.

*Договор простого товарищества* – совместная деятельность в виде совместной операции, в рамках которой две или более стороны осуществляют экономическую деятельность под совместным контролем без образования юридического лица, распределяя между собой прибыль и убытки.

*Контроль* – способность управлять финансовой и операционной политиками субъекта или простого товарищества, с целью получения экономических выгод от их деятельности.

Операции между аффилированными сторонами представляют собой передачу ресурсов или обязательств между аффилированными сторонами и включают: закупку и/или продажу активов; оказание и/или получение услуг; передача/получение активов в лизинг (аренду, имущественный наем); предоставление/получение займов, финансирования и вкладов в уставный капитал; предоставление/получение гарантий; погашение обязательств от имени субъекта или субъектом от имени аффилированной стороны и т.д.

Доход, полученный в результате деятельности простого товарищества без совместных активов, и совместно понесенные расходы, произведенные ценности или финансовые результаты этой деятельности, распределяется между участниками в порядке, предусмотренном в договоре простого товарищества.

Результаты осуществления операций без совместных активов могут распределяться между участниками на основе:

- 1) дохода от продаж;
- 2) финансового результата; или
- 3) иным способом, предусмотренным в договоре простого товарищества.

Автовокзалы распределяют полученную выручку от продажи проездных билетов. Следовательно, распределение выручки в соотношении 10% и 90% распространяется на пункт 3 настоящего НСБУ.

В учетную политику автовокзалов считаем необходимым внести отдельный раздел «Доходы и обязательства по договорам простого товарищества», в котором уточнить понятие договора простого товарищества, операции между сторонами, распределение доходов и расходов в свете действия НСБУ.

#### **Библиография:**

1. Кодекс автомобильного транспорта N 116-XIV от 29.07.1998, Monitorul Oficial, nr. 90-91/581 от 01.10.1998.
2. Налоговый кодекс, Contabilitate și audit, 2014, nr. 1.
3. Национальный стандарт бухгалтерского учета «Доходы», Monitorul Oficial, nr. 233-237 от 22.10.2013.
4. Национальный стандарт бухгалтерского учета «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества», Monitorul Oficial, nr. 233-237 от 22.10.2013.
5. МИРОТИН Л. Б. *Логистика: общественный пассажирский транспорт*. Москва: Экзамен, 2003. 224 с.

## УЧЕТНО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ РАЗДЕЛА ИМУЩЕСТВА ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ ОРГАНИЗАЦИЙ ПУТЕМ ВЫДЕЛЕНИЯ

*Сергей КОРОТАЕВ, д.э.н., доцент,  
профессор Белорусского государственного экономического университета*

*The subject of research are theoretical, methodological and practical aspects of a company reorganization by separation, in particular. organizational and accounting aspects of transfer of the assets, liabilities and own capital of the reorganized company to the separated company.*

**Key words:** *assets, liabilities, own capital, reorganization, separation, accounting.*

**JEL:** M41; G34

Порядок раздела имущества между участниками реорганизации путем выделения законодательством Республики Беларусь, регулирующим вопросы реорганизации хозяйствующих субъектов [1, 2], не определен. Не установлена законодательством и необходимость соблюдения пропорционального (в привязке к долям участников) раздела активов, обязательств и собственного капитала реорганизуемой организации. В этой связи не исключается ситуация, при которой выделенному предприятию будут переданы активы, обеспечиваемые преимущественно обязательствами. При этом у реорганизуемого предприятия могут остаться активы, обеспечиваемые исключительно собственным капиталом. Вместе с тем, поскольку при реорганизации путем выделения речь идет в конечном итоге о разделе имущества, участники реорганизуемого предприятия, некоторые из которых, возможно, станут участниками выделяемого предприятия, заинтересованы в том, чтобы при формировании разделительного баланса в его основу были положены принципы справедливости и отсутствия преференций.

По нашему мнению, для справедливого раздела может использоваться механизм, при котором имущество между участниками реорганизации будет поделено с учетом величины чистых активов, причитающихся каждой из сторон исходя из общей величины чистых активов реорганизуемого предприятия и долей участников реорганизации.

Определим основные шаги, связанные с реорганизацией путем выделения, обеспечивающие справедливый раздел имущества и обязательств между участниками реорганизации:

1 шаг – проведение инвентаризации реорганизуемого предприятия на дату составления разделительного баланса;

2 шаг – расчет величины чистых активов, приходящихся на доли участников выделенного предприятия;

3 шаг – раздел активов между участниками реорганизации (с ориентацией на соотношение долей участников реорганизации в уставном фонде реорганизуемого предприятия);

4 шаг – сопровождение передаваемых активов соответствующими источниками – кредиторской задолженностью и собственным капиталом;

5 шаг – обеспечение соответствия стоимости переданных выделенному предприятию активов сумме переданных обязательств и собственного капитала, соответствующего расчетной величине чистых активов, приходящихся на доли участников выделенной организации.

В конечном итоге стоимость активов, передаваемых выделяемому предприятию, должна соответствовать сумме передаваемой этому предприятию кредиторской задолженности и величине собственного капитала (с учетом уставного капитала).

Рассмотрим далее особенности, присущие процессу раздела имущества при реорганизации путем выделения.

Очевидно, что приоритетное значение для участников реорганизации имеет раздел имущества, имеющего натуральную форму (оборудование, товарные запасы и т.п.). Особенно это актуально при реорганизации, проводимой в целях раздела сфер интересов участников по видам деятельности. В этой связи при реорганизации путем выделения, как правило, в первоочередном порядке осуществляется раздел именно таких активов.

При реорганизации путем выделения особое внимание следует уделить распределению полученных и выданных авансов. При этом необходимо соблюдать правило следования аванса за договором. Так, например, если реорганизуемое предприятие получило аванс в счет последующей поставки товара, а при реорганизации весь товар передается выделяемому предприятию, которое будет осуществлять его поставку покупателю, то выделяемому предприятию должен быть также передан и полученный реорганизуемым предприятием аванс, а точнее – кредиторская задолженность, обусловленная полученным авансом. В противном случае у выделенного предприятия после отгрузки товара покупателю будет иметься незакрытая дебиторская задолженность по товару, а у реорганизованного предприятия – незакрытая кредиторская задолженность в части полученного аванса за товар, переданный при реорганизации выделенному предприятию. Если реорганизуемое предприятие уплатило аванс в счет последующего получения материалов, а впоследствии потребителем материалов будет выделенное предприятие, то при разделе имущества и обязательств выделенному предприятию целесообразно передать дебиторскую задолженность, обусловленную уплатой авансового платежа по поставляемым материалам.

Определенные особенности следует учитывать при разделе дебиторской задолженности.

Передача дебиторской задолженности выделенному предприятию в своей основе означает, что по этой задолженности реорганизованное предприятие, уплатившее налоги с отраженной в учете выручки, реальных денежных средств за отгруженные покупателям товары, работы, услуги не получит. Денежные средства по переданной дебиторской задолженности поступят выделенному предприятию без отражения их в составе его выручки от реализации.

Как результат, при паритетном разделе дебиторской задолженности между участниками реорганизации путем выделения реорганизуемое предприятие получит меньшую сумму активов (на сумму налога на прибыль, уплачиваемого реорганизуемым предприятием по переданной задолженности, сформировавшей выручку этого предприятия). При этом выделенное предприятие получит от покупателей (заказчиков) в погашение дебиторской задолженности, полученной им от реорганизуемого предприятия, необлагаемую сумму активов.

В этой связи можно говорить о том, что при реорганизации путем выделения поделенная между участниками реорганизации дебиторская задолженность имеет в итоге различную ее наполняемость соответствующими активами. В частности, при других равных условиях определенные выгоды в такой ситуации получает, с нашей точки зрения, выделяемая организация.

Очевидно, что при разделе дебиторской задолженности должен учитываться и ряд организационно-технологических аспектов.

Так, например, если при реорганизации путем выделения у реорганизуемого предприятия остается производство, а выделяемому предприятию передается торговая деятельность, то и задолженность за отгруженную продукцию целесообразно оставить за реорганизуемым обществом, а дебиторскую задолженность за отгруженные товары – за выделяемым обществом. Кроме того, выделенному предприятию целесообразно передать кредиторскую задолженность реорганизуемого предприятия за товарно-материальные ценности, которые при реорганизации передаются создаваемому предприятию.

Вместе с тем следует отметить, что в данном случае речь идет о целесообразности, но не об обязательности. Это обусловлено тем, что стоимость передаваемых активов, в частности материалов, может не соответствовать имеющейся по ним задолженности (передаваемая стоимость материалов не учитывает «входной» налог на добавленную стоимость, принятый к вычету; часть кредиторской задолженности по передаваемым материалам уже погашена; часть материалов, по которым кредиторская задолженность не погашена, уже израсходована и т.д.).

В этой связи очевидно, что сопровождение передаваемых материалов соответствующей им кредиторской задолженностью в ряде случаев практически невозможно. А это, в свою очередь, говорит о том, что по факту передаваемые выделяемому предприятию активы могут быть сопровождены кредиторской задолженностью по другим активам, полученным реорганизуемым предприятием, а также собственным капиталом.

Соответственно, конкретная кредиторская задолженность перед поставщиком материалов может быть передана выделенному предприятию без «сопровождения» ее теми материалами, по которым она возникла у реорганизуемой организации.

При разделе активов необходимо учитывать и то обстоятельство, что в учете и отчетности они показываются по фактическим затратам, связанным с их приобретением (изготовлением), в то время как после раздела они могут быть реализованы по более высоким отпускным ценам.

Кроме того, следует иметь в виду, что целый ряд обязательств не может быть передан выделяемому предприятию. Речь, в частности, идет о задолженности реорганизуемого предприятия по налогам, а также по расчетам с работниками.

По сути, при разделении путем выделения речь идет о необходимости обеспечения соблюдения стоимостного баланса между передаваемыми активами, с одной стороны, и передаваемыми обязательствами и собственным капиталом, с другой стороны.

Очевидно, что собственный капитал при реорганизации и разделе имущества между участниками реорганизации является в своей основе контрольной величиной, позволяющей оценить справедливость раздела активов и обязательств.

В силу того, что собственный капитал организации объединяет уставный капитал, добавочный капитал, нераспределенную прибыль и некоторые другие его элементы, на практике возникает вопрос о порядке их распределения между участниками реорганизации. Актуальность такого вопроса обусловлена тем, что каждый из названных собственных источников имеет различную ценность с точки зрения их использования. Так, например, на выплату дивидендов может быть направлена только нераспределенная прибыль; на покрытие убытков от хозяйственной деятельности не могут быть направлены (как источник) суммы переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования (за исключением убытков, образовавшихся в результате списания имущества) [3] и т.д.

Полагаем, что механизм распределения собственного капитала при реорганизации – это прерогатива общего собрания участников. Если участниками реализуется стратегия справедливого раздела имущества и обязательств, то собственный капитал реорганизуемого предприятия может быть поделен в разрезе его составляющих исходя из соотношения чистых активов участников реорганизации.

Понятно, что распределение собственного капитала по составляющим его элементам должно быть увязано с величиной уставного фонда выделяемого предприятия.

Особо следует отметить, что при реорганизации путем выделения уставный фонд выделяемого предприятия может формироваться как за счет передаваемой части уставного фонда реорганизуемого предприятия, так и за счет передаваемых иных собственных источников.

В силу того, что расчетная величина чистых активов выделенного предприятия соответствует в своей основе величине собственного капитала этого предприятия, при разделе активов и обязательств должно соблюдаться следующее равенство, вытекающее из основного уравнения баланса:

$$СК = А - О,$$

где: СК – собственный капитал выделенного предприятия;

А – активы, передаваемые выделенному предприятию;

О – обязательства, передаваемые выделенному предприятию.

Поскольку величина СК, передаваемого выделенному предприятию, при так называемом «справедливом разделе» является расчетной величиной, на указанную величину и должна обеспечиваться разница между величиной (стоимостью) передаваемых активов и величиной передаваемых обязательств.

Так, если такая разница превышает величину собственного капитала, то выделенному предприятию на сумму превышения должна быть передана дополнительная величина обязательств. Если наоборот, величина переданных обязательств превышает величину переданных активов, то на сумму превышения выделенному предприятию следует передать соответствующие активы, в частности, денежные средства или дебиторскую задолженность.

В заключение отметим, что передача имущества и обязательств по разделительному балансу и передаточному акту от реорганизуемого предприятия выделяемому предприятию бухгалтерскими записями, как правило, не отражается. В частности, такой порядок применяется в Российской Федерации [4]. Вместе с тем, в целях обеспечения соответствия стоимости передаваемых активов со стоимостью передаваемых обязательств и собственного капитала, на практике для учета таких операций возможно, с нашей точки зрения, использовать

промежуточные счета учета расчетов, по дебету которых показывалась бы стоимость передаваемых активов, по кредиту – величина передаваемых обязательств и собственного капитала.

Нулевое сальдо по такому промежуточному счету свидетельствовало бы о том, что раздел имущества, обязательств и капитала произведен правильно.

В силу того, что реорганизуемое предприятие в результате реорганизации свою деятельность не прекращает, закрытие счета учета прибылей и убытков при разделе имущества и обязательств у него не производится, заключительная бухгалтерская отчетность на момент реорганизации не составляется.

Таковы предлагаемые нами подходы к справедливому разделу активов, обязательств и собственного капитала коммерческих организаций при их реорганизации путем выделения.

#### **Список использованных источников:**

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-3 (в ред. Закона от 31.12.2013 г. № 96-3).
2. О хозяйственных обществах: Закон Респ. Беларусь, 9 дек. 1992 г. № 2020-XII (в ред. от 15.07.2010 г. № 168-3).
3. О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке: Указ Президента Респ. Беларусь от 20.10.2006 г. № 622 (в ред. от 16.01.2014 г. № 37).
4. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций: утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации от 20.05.2003 г. № 44н (в ред. от 25.10.2010 г. № 132н) / <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107305>.

## **ЛОГИСТИЧЕСКИЕ ИЗДЕРЖКИ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*Елена МАЛЕЙ, к.э.н., доцент,  
зав. кафедрой логистики и менеджмента  
УО «Полоцкий государственный университет», г. Новополоцк*

*В статье проведен анализ существующих проблем идентификации и учета логистических издержек. В результате определено, что первым этапом, позволяющим системно подойти к проблеме учета логистических издержек, является их экономически обоснованная классификация. Но основании проведенного исследования выявлены общие классификационные признаки, присутствующие у многих авторов, и рекомендована уточненная классификация логистических издержек, подчиненная цели их минимизации и поиска резервов снижения в рамках каждой конкретной логистической системы.*

*The article analyzes the existing problems of identification and registration of logistics costs. As a result, it is determined that the first stage of the systematic approach to the problem of accounting logistics costs, is economically justified their classification. But the basis of the study identified common classification features that are present in many of the authors, and recommended a refined classification of logistics costs, subordinate goal to minimize them and finding ways to reduce within each specific logistics system.*

Исследования, проведенные Herbert W. Davis, и обнародованные на ежегодной конференции Council of Logistics Management в 2001 году, показало, что затраты, связанные с логистикой, составляют 7-16 процентов совокупных доходов компаний, или до 45 процентов общих и административных расходов [1]. При этом доля логистических издержек в структуре общих затрат на производство и реализацию продукции продолжает возрастать в результате усложнения цепей поставок, изменяющейся системы заказов и возрастающих требований к качеству обслуживания, в связи с чем управление логистическими затратами становится

ключевым фактором роста конкурентоспособности организации в современных условиях хозяйствования. При этом основой эффективного управления является информация о величине и причинах возникновения логистических затрат, системная регистрация и группировка которой может быть осуществлена только в рамках бухгалтерского учета.

Однако несмотря на широкую в настоящее время востребованность логистических методов управления сбору необходимой для этого информации в системе бухгалтерского учета в современной экономической науке не уделяется должного внимания.

Многие авторы сходятся во мнении, что логистические издержки достаточно сложно поддаются идентификации и регистрации. Как считает А.М. Сумец: «...в нормативных документах по калькулированию себестоимости продукции и услуг, а также по учету затрат отсутствует такое название вида расходов, как «логистические», и выделить эти специфические расходы из совокупности текущих расходов непросто». [2]

По мнению Н.К. Моисеевой, группировка логистических затрат осложняется тем, что они имеют место и в сфере производства, и в сфере обращения, а следовательно компоненты логистических затрат и финансовые результаты логистических процессов по-разному отражаются как в учете так и в балансе, отчете о прибылях и убытках предприятий. [3]

Сложность идентификации и учета логистических издержек обусловлена в первую очередь их многогранностью и абсолютно разными, исторически сложившимися подходами к учету отдельных ее составляющих и их влиянием на конечный финансовый результат. Причем далеко не все из них являются текущими затратами отчетного периода, еще меньшая их часть включается в себестоимость готовой продукции, а наибольшая доля возникает на стадии реализации и в сфере управления организацией. Проблемы возникают не только на протяжении цепи поставок, но и в рамках отдельного субъекта хозяйствования.

Так, транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением сырья и материалов – увеличивают фактическую стоимость таких материалов, и только после передачи в производство войдут в себестоимость готовой продукции, однако в настоящее время проследить эту величину логистических затрат в системе бухгалтерского учета не представляется возможным.

Наиболее сложным является вопрос учета логистических затрат, возникающих на стадии производства, поскольку только некоторые из них, а именно, связанные с продвижением материального потока от одного рабочего места к другому, являются логистическими. Идентификация таких затрат в существующей учетной системе быть осуществлена не может.

Наиболее часто в экономической литературе встречаются рекомендации по учету логистических затрат, возникающих на стадии реализации, поскольку их вычленение в системе бухгалтерской информации в настоящее время является наиболее простым. Однако, как показывает практика, такие затраты не являются преобладающими в структуре логистических затрат предприятия.

Еще одной, немаловажной составляющей логистических затрат выступает такой объект учета, как управленческие затраты, которые также не в полном объеме являются логистическими.

В этой связи первым этапом, позволяющим системно подойти к проблеме учета логистических издержек, является их экономически обоснованная классификация. Следует отметить, что в экономической литературе существует множество различных подходов к классификации логистических издержек. При этом можно выделить общие классификационные признаки, присутствующие у многих авторов. К таким классификационным признакам относятся: места возникновения затрат, фазы логистического процесса (функциональные области логистики), основные компоненты логистических процессов. При этом разные авторы выделяют различные составляющие затрат по указанным классификационным признакам.

Несмотря на наличие множественности подходов к классификации логистических издержек следует отметить, что их общая величина остается неизменной: «Важно помнить, что совокупность издержек не меняется при различных методах ее анализа» [9, с. 105]

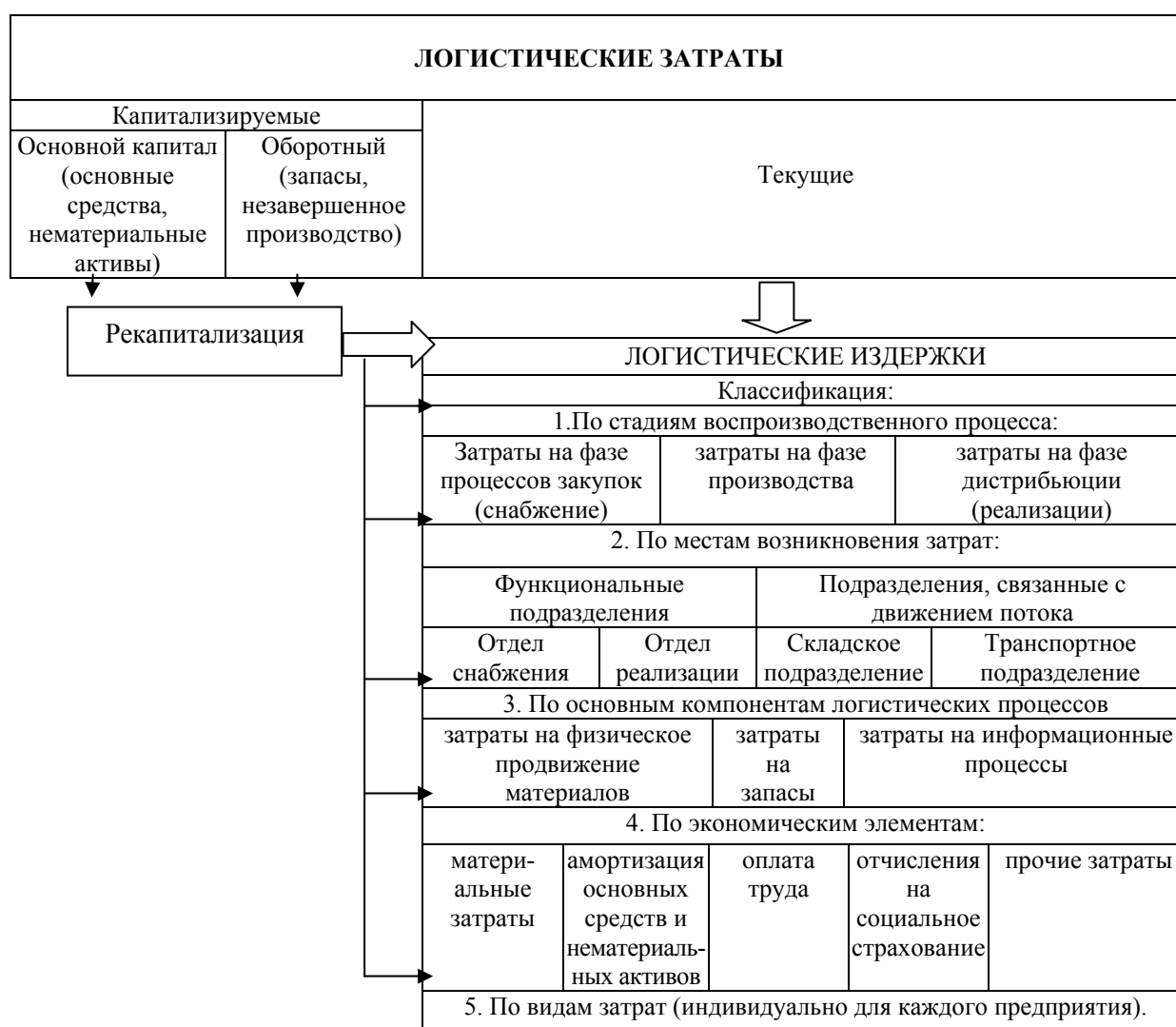
Как справедливо указывают польские ученые Ч. Скворнек и З. Сариуш-Вольский: «Существует ряд теоретических и практических проблем, связанных с выделением и автономной обработкой конкретных групп и компонентов затрат (логистических издержек – Е.Б. Малей). С теоретической точки зрения необходима как можно более полная, комплексная трактовка затрат, отражающая сущность проблемы и дающая возможность получить ее



всестороннюю оценку. С практической точки зрения в рамках применяемой системы учета это может оказаться затруднительным либо вообще невозможным» [7, с.291].

Эти же авторы отмечают: «Встает принципиальный вопрос: действительно ли необходима такая подробная и многоаспектная структуризация логистических затрат? Представляется, что это зависит, в первую очередь, от их уровня и масштаба влияния как на расходы предприятия в целом, так и на его финансовые результаты. Если такое воздействие оказывается ощутимым, то целесообразно как можно точнее выделять конкретные виды затрат в наиболее подходящих аспектах, а также использовать эти аспекты для их анализа, планирования и нормирования. Только знание объемов, структуры и факторов, формирующих логистические затраты, позволяет эффективно сокращать их» [7, с. 297].

Разделяя мнение указанных авторов, считаем, что классификация логистических издержек должна быть подчинена цели их минимизации и поиска резервов снижения в рамках каждой конкретной логистической системы. Для идентификации и регистрации логистических издержек предприятия как отдельной микрологистической системы нами предлагается следующая их классификация, представленная на рисунке 1.



**Рисунок 1 – Взаимосвязь и классификация логистических затрат и логистических издержек предприятия**

*Источник: Собственная разработка*

Выделенные нами критерии классификации логистических издержек являются наиболее обобщенными и универсальными для использования организациями промышленности. При этом в рамках конкретной логистической модели отдельного предприятия перечень критериев

классификации логистических издержек может быть расширен в зависимости от степени влияния тех или иных видов логистических издержек на конечный финансовый результат его деятельности.

Как видно из рисунка 1, всем группам логистических функций свойственны так называемые интегрированные логистические издержки, которые могут возникать многократно на протяжении всей логистической цепи движения материальных потоков. Это в первую очередь издержки на транспортировку, на организацию складского хозяйства и складских технологических процессов, а также на информационное обеспечение.

В настоящее время существуют весьма разнообразные подходы и методики структуризации, классификации и исчисления издержек логистической системы. Подробное изучение такого неотъемлемого компонента любой логистической системы, как логистические издержки, позволит повысить эффективность ее функционирования. Вопрос об изучении состава и расчете величины логистических издержек, которые представляют собой затраты трудовых, материальных, финансовых и информационных ресурсов по подготовке материального объекта для выполнения производственной операции, перевозке, проверке или хранению, является актуальным для деятельности любой организации.

#### **Список литературы:**

1. DAVIS Herbert W. *Logistics Cost and Service 2002* – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.lfa.ru/Razdel.html> – Дата доступа: 09.03.2015.
2. СУМЕЦ, А.М. *Логистические расходы и упущенная выгода: экономический аспект (в порядке обсуждения)* / А.М. Сумец Е.Ф. Пелихов // *Логистика: проблемы и решения* – №1(26) – 2010
3. МОИСЕЕВА Н. К. *Экономические основы логистики* / Н. К. Моисеева. – М.: ИНФА-М, 2011. – 528с.
4. ЕДЕЛЬШТЕЙН, Ю.М. *Логистика: электронный учебно-методический комплекс* / Ю.М. Едельштейн – 2006 – 508с. – [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://www.kgau.ru/distance/fub\\_03/eldeshtein/logistika/03\\_01.html#3.1.1](http://www.kgau.ru/distance/fub_03/eldeshtein/logistika/03_01.html#3.1.1) – Дата доступа: 09.03.2015
5. КРИКАВСЬКИЙ, Є. В. *Логістика* / Є. В. Крикавський. – 2-ге вид., доп. І перероб. – Л.: Інтеллект-Захід, 2006. – 456 с
6. ОКЛАНДЕР, М. А. *Промислова логістика: навч. посібник* / М. А. Окландер, О. П. Хромов. – К: Центр навчальної літератури, 2004. – 222 с.
7. СКОВРОНЕК Чеслав. *Логистика на предприятии: учеб.-метод. пособие: [пер. с польск.]* / Чеслав Скворонек, Здислав Сариуш Вольский – М.: Финансы и статистика. 2004.– 400с.
8. МИРОТИН, Л. Б. *Эффективность логистического управления: уч. для вузов.* / Л. Б. Миротин. – М: «Экзамен», 2004. – 448 с.
9. ГАРРИСОН, А. *Логистика. Стратегия управления и конкурентирования через цепочки поставок* / А. Гаррисон., Р. Ван Гок. [науч. ред. К.В. Садченко]; Пер. 3-го англ. изд. – М: Дело и сервис, 2010. – 368 с.

### **ОЦЕНКА ДОХОДОВ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ СКОРИНГОВЫХ МОДЕЛЕЙ**

*Павел ПОНОМАРЕНКО, к.э.н., доцент*

*Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации,  
г. Гомель, Республика Беларусь*

*Елена ПОНОМАРЕНКО, к.э.н., доцент*

*Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации,  
г. Гомель, Республика Беларусь*

*The problem of increasing effective management of entities activity is actual for economic development of the Republic of Belarus. The income covering expenses and giving profit is the*

*indicator that estimates the activity of any commercial organization. There is an objective need income analysis development as a source of its information support. The original method of income quality estimation based on scorings models is offered by the authors in the article. The calculation of the integrated income quality indicator based on scoring model allows to determine the risk of income loss by an organization and to make reasonable administrative decisions.*

**Ключевые слова.** Анализ, доходы, качество доходов, рейтинг, риск, расходы, скоринговая модель, управление.

**УДК 657.1**

Переход к рыночной экономике, адаптация национальной учетной системы к требованиям международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности обусловили формирование в Республике Беларусь концепции учета доходов и расходов организации. Свое развитие она получила в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. №102, а также в ряде других нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет отдельных видов доходов и расходов организации.

В данной концепции доходы и расходы рассматриваются как факторы формирования финансового результата организации и объекты управления. Поскольку от их величины напрямую зависит конечный финансовый результат организации, возникает объективная необходимость в создании эффективного механизма управления ими, цель которого заключается в обеспечении превышения доходов организации над ее расходами. В условиях хозяйствования, характерных для экономики переходного периода, достижение поставленной цели возможно на основе использования современных теоретических и методических подходов к управлению доходами и расходами. В связи с этим первоочередной задачей становится развитие методик анализа доходов и расходов как важнейшего условия обеспечения эффективного управления ими.

Как показывают исследования, в учебной и научной литературе по экономическому анализу на сегодняшний день разработаны методики анализа доходов и расходов, основанные на изучении данных отчета о прибылях и убытках. Они включают оценку структуры доходов и расходов, их динамики и влияния на финансовые результаты организации. В литературе также представлены методики анализа доходов и расходов от реализации продукции, товаров, работ и услуг применительно к отдельным отраслям экономики. Однако для целей менеджмента нужна методика анализа, которая позволит оценить не только полученные организацией доходы и понесенные расходы, но и ее способность систематически генерировать доходы в объеме, достаточном для обеспечения рентабельной работы.

Таким образом, на сегодняшний день существует необходимость приведения системы экономического анализа в соответствие с задачами менеджмента и практическая потребность в исследовании тенденций изменения доходов и расходов организации. Это определяет актуальность дальнейшей разработки методических вопросов их анализа.

В рамках решения обозначенной выше проблемы предлагаем усовершенствовать существующую методику анализа доходов и расходов, основанную на изучении бухгалтерской отчетности организации. Считаем целесообразным дополнить перечень составляющих ее аналитических процедур оценкой качества доходов организации. В современной учебной и научной литературе по экономическому анализу авторами предлагаются различные методики оценки качества прибыли организации, определяемого, в первую очередь, устойчивостью ее получения во времени. Однако учитывая тот факт, что финансовый результат (прибыль или убыток) является расчетным показателем, логично предположить, что качество прибыли зависит от стабильности получения доходов и их соотношения с расходами организации. Поэтому для повышения эффективности системы управления финансовыми результатами организации необходима оценка качества ее доходов.

По нашему мнению, понятие «качество доходов» является комплексным и определяется рядом характеристик, таких как оптимальность и стабильность структуры доходов по текущей деятельности; устойчивость темпов роста доходов по основной текущей деятельности; ритмичность и равномерность их формирования; достаточность доходов для возмещения расходов. Оценку соответствия доходов каждой из перечисленных характеристик предлагаем

осуществлять с использованием экономических показателей, которые рассмотрены в данной публикации.

Качество доходов организации определяется, в первую очередь, их структурой, в частности долей доходов по основной текущей деятельности и прочих доходов по текущей деятельности. Осуществление организацией видов деятельности, определенных ее уставом, обеспечивает, с одной стороны, выполнение возложенной на нее миссии, а с другой стороны, стабильное получение доходов. Прочие доходы по текущей деятельности, как правило, носят единовременный характер и требуют постоянного изыскания новых способов их зарабатывания. Соответственно, оптимальной с точки зрения регулярности получения организацией доходов является их структура с преобладанием доли доходов по основной текущей деятельности.

Также качество доходов организации характеризует устойчивость их структуры, то есть процентного соотношения отдельных видов доходов. Если на протяжении достаточно длительного времени сохраняется оптимальная структура доходов, то их качество оценивается как достаточно высокое.

В процессе исследования качества доходов необходимо оценить стабильность темпов их роста на протяжении нескольких отчетных периодов. Учитывая тот факт, что в развивающейся рыночной экономике изменение стоимостных показателей во многом обуславливается влиянием инфляционных процессов, для объективной оценки устойчивости темпов роста доходов целесообразно исключить влияние инфляционного фактора. Для этого сравниваемые доходы должны быть приведены к одному временному периоду путем пересчета доходов отчетного периода в сопоставимые цены с помощью коэффициентов, отражающих темпы роста стоимости промышленной продукции, товаров народного потребления в течение отчетного периода. В общем случае коэффициенты пересчета совпадают с индексами инфляции. Их определяют по данным Национального статистического комитета Республики Беларусь и применяют только к выручке от реализации продукции, товаров, работ и услуг. Приведение в сопоставимые цены прочих доходов по текущей деятельности на практике затруднено, так как необходимо исчислить коэффициенты пересчета по каждому их виду.

Важными характеристиками, по которым можно судить о качестве доходов, являются равномерность и ритмичность формирования выручки от реализации продукции, товаров, работ и услуг, за исключением тех случаев, когда она подвержена сезонным колебаниям. О равномерности формирования доходов свидетельствует получение их равными суммами за одинаковые промежутки времени. Ритмичность проявляется в соответствии доходов, полученных в отдельных отчетных периодах, плану их поступления. В экономической литературе высказывается большое разнообразие мнений относительно выбора показателей для оценки равномерности и ритмичности. Полагаем, что в качестве их могут использоваться среднее квадратическое отклонение и коэффициент вариации, с той лишь разницей, что при оценке ритмичности в расчете этих показателей средняя величина доходов заменяется на их плановую сумму. Первый из названных показателей отражает абсолютное отклонение доходов от их средней (при оценке ритмичности – плановой) величины, а второй – относительное. Равномерность формирования доходов также можно оценить на основе расчета удельных весов доходов, полученных за определенные отчетные периоды (месяцы, кварталы), в общей их сумме за год.

Не менее важной характеристикой качества доходов является их достаточность для возмещения понесенных расходов. По нашему мнению, ее целесообразно оценивать по абсолютным и относительным показателям, рассчитанным по направлениям деятельности организации (текущая, инвестиционная, финансовая деятельность) и отдельно по основной текущей деятельности. Абсолютным показателем возмещения расходов по каждому направлению деятельности служит финансовый результат, который показывает превышение доходов над расходами (прибыль) и наоборот (убыток). Степень возмещения расходов отражают одноименные коэффициенты, определяемые путем сопоставления соответствующих (или «связанных» между собой) доходов и расходов. Как один из вариантов, для оценки достаточности доходов предлагается использовать показатель «запас финансовой безопасности», который характеризует превышение фактической выручки от реализации

продукции, товаров, работ и услуг над ее расчетной величиной в точке безубыточности в процентах. Чем больше значение этого показателя, тем выше качество доходов.

Расчет перечисленных выше показателей и их сравнение с плановыми или показателями прошлого года позволяет определить изменение качества доходов отчетного периода по сравнению с базисом. Однако общая оценка качества доходов при этом не достигается. Для решения этой проблемы предлагаем использовать скоринговые модели (от англ. scoring – подсчет очков в игре). Эти модели позволяют при отсутствии возможности установить качество доходов организации отнести ее к одной из классификационных групп с учетом риска потери ею доходов, если известны экономические показатели характеризующие качество доходов.

Для создания скоринговой модели отбираются наиболее существенные показатели, отражающие различные характеристики качества доходов. Пример простой скоринговой модели с тремя показателями качества доходов представлен в таблице.

На основе скоринговой модели рассчитывается интегральный показатель путем суммирования балльной оценки каждого из показателей, применяемых для оценки качества доходов. При этом балльная оценка определяется исходя из фактического уровня показателя качества доходов и его рейтинга, выраженного в баллах на основе экспертных оценок.

*Таблица 1*

**Скоринговая модель для оценки качества доходов организаций**

Показатели	Границы групп согласно критериям			
	группа 1	группа 2	группа 3	группа 4
1. Удельный вес выручки от реализации продукции, %	60% и выше (50 баллов)	от 59,9 до 40% (от 49,9 до 35 баллов)	от 39,9 до 20% (от 34,9 до 20 баллов)	менее 20% (от 19,9 до 0 баллов)
2. Темп изменения выручки от реализации продукции, %	140% и выше (30 баллов)	от 139,9 до 120% (от 29,9 до 20 баллов)	от 119,9 до 100% (от 19,9 до 10 баллов)	менее 100% (от 9,9 до 0 баллов)
3. Коэффициент вариации	менее 0,1 (20 баллов)	от 0,1 до 0,29 (от 19,9 до 10 баллов)	от 0,3 до 0,49 (от 9,9 до 5 баллов)	0,5 и выше (от 4,9 до 0 баллов)
Границы группы	100 баллов	от 99 до 65 баллов	от 64 до 35 баллов	от 34 до 0 баллов

Принадлежность организации к какой-либо группе устанавливается на основе сопоставления интегрального показателя качества доходов с границами, установленными для отдельных групп (в баллах). В представленной в таблице скоринговой модели, построенной с учетом риска потери доходов, организации разделены на 4 группы:

1 группа – организации, имеющие хорошую способность зарабатывать и стабильно получающие доходы;

2 группа – организации, имеющие незначительный риск потери доходов;

3 группа – организации, имеющие проблемы с получением доходов;

4 группа – организации с высоким риском потери доходов.

Применение скоринговой модели оценки качества доходов не вызывает особых затруднений для пользователей. Однако за внешней простотой скрывается ряд «подводных камней». Такими являются – сложность определения показателей, которые следует включать в модель, и трудности в установлении соответствующих им весовых коэффициентов. От тщательности выбора исходных показателей скоринговой модели в большей степени зависит качество итоговых результатов и, в конечном счете, достоверность выводов и обоснованность принимаемых решений в системе финансового менеджмента.

Использование в анализе доходов и расходов скоринговых моделей оценки качества доходов дает возможность определить не только текущую, но и потенциальную способность организации генерировать доходы. Данная информация позволит менеджерам обосновать и принять решения по изменению стратегии управления доходами, а собственнику (учредителям) – сформировать концепцию сохранения и повышения темпов роста доходов и прибыли организации.

## СРАВНЕНИЕ ПОНЯТИЙ РАСХОДЫ И ЗАТРАТЫ

*К.э.н., доцент Дмитрий СТАТКЕВИЧ,  
Белорусский государственный экономический университет,  
Республика Беларусь, г. Минск*

*В статье рассмотрены определения расходов и затрат, приведенные в нормативных документах, данные разными учеными и определены общие черты и различия между указанными понятиями. При проведении исследования учтены требования международных стандартов финансовой отчетности. В статье рассмотрены процессы капитализации потребленных ресурсов, рекапитализации и декапитализации затрат и их влияние на формирование затрат и расходов. Предложено уточнить определение затрат. Это позволит, несмотря на то, что налоги не ведут к получению экономических выгод и выполняют социальную и другие функции, соответствующую часть налогов обоснованно учитывать по дебету затратных счетов.*

*The article deals with the definition of costs and expenses listed in the regulations, these different scientists and identified similarities and differences between these concepts. The study takes into account the requirements of International Financial Reporting Standards. The article describes the process of capitalization of consumed resources, recapitalization and de-capitalization of costs and their impact on the formation of costs and expenses. Asked to clarify the definition of costs. This will allow, despite the fact that taxes do not lead to an inflow of economic benefits and social and perform such other functions as the corresponding part of tax reasonably be taken into account in the debit expense accounts.*

Расходы и затраты являются понятиями, по определению которых до сих пор нет единой точки зрения. Эта неопределённость усиливается тем, что некоторые авторы считают их синонимами. Однако, несмотря на то, что в литературе слова «расходы» (expense), «затраты» (expenditure) нередко используются как синонимы, с точки зрения бухгалтерского учёта эти понятия имеют определенные особенности.

Основополагающие определения расходов и затрат с точки зрения бухгалтерского учёта прописаны в законодательстве Республики Беларусь. В Постановлении Министерства финансов республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102 «Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» (далее – инструкция 102) даются следующие определения.

**Затраты** – стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах.

**Расходы** – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками) [1].

Рассмотрим, как определяют расходы и затраты в теории и практике.

Согласно международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) расходы, возникающие в связи с необычными операциями и событиями, отражаются в отчетности в качестве убытков в том отчетном периоде, когда выясняется, что они не смогут стать причиной будущих экономических выгод или такие выгоды не очевидны и не поддаются надежной оценке, а также когда возникает обязательство без соответствующего отражения актива в балансе. Например, стоимость испорченных товарно-материальных ценностей, которые невозможно продать или иначе использовать с выгодой для предприятия и когда нет ясности в возможности (или размерах) получения страхового возмещения. Следовательно, расходы

отражаются одновременно с уменьшением активов или с увеличением обязательств. МСФО никак не связывают отражение (признание) расходов с правилами налогообложения. В отчетность о прибылях и убытках данного отчетного периода должны быть включены все расходы, соответствующие критериям их признания, независимо от того, принимаются они в расчет налогооблагаемой базы или не принимаются.

Соколов Я.В. и другие авторы пишут, что термин «затраты» касается разного использования ресурсов, в том числе относительно приобретения активов, в то время как термин «расходы» касается использования лишь тех ресурсов, которые при определении прибыли хозяйствующего субъекта за данный период времени относятся к соответствующим доходам [2, с.500].

Вахрушина М.А. в учебнике «Бухгалтерский управленческий учет» приводит определение затрат, более тесно связанное с бухгалтерским учетом: затраты - средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющих в наличии, и регистрируемые в балансе как активы предприятия, способные принести доход в будущем. Она разделяет затраты на «входящие» и «истекшие». «Входящие затраты (синоним затрат) – это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем». Истекшие затраты тождественны понятию «расходы» и представляют собой «израсходованные в течение отчетного периода ресурсы и потерявшие способность приносить доход в дальнейшем» [3, с.48].

С точки зрения бухгалтерского учета в данной статье предлагается следующая развернутая характеристика расходов (затрат). В зависимости от идентификации и отражения на счетах бухгалтерского учета потребленных в процессе деятельности организации ресурсов и других сопутствующих им издержек (далее – потребленных ресурсов) различают три процесса:

1) **капитализация потребленных ресурсов** – это отражение потребленных ресурсов в составе затрат (в балансе). Так, например, списание на нужды основного производства потребленных материалов, начисление заработной платы работникам основного производства в учете отражается записью: Д-т: сч. 20 «Основное производство», К-т сч.10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

2) **рекапитализация затрат** – формирование за счет затрат других видов активов (новых статей баланса). Так, например, изготовленная в процессе производства готовая продукция в учете будет отражаться следующей записью: Д-т: сч.43 «Готовая продукция»; К-т сч.20 «Основное производство». Если средства или работники вспомогательного производства были задействованы в производстве основного средства, то в учете рекапитализация ранее произведенных затрат будет отражена следующей бухгалтерской записью: Д-т: сч.08 «Вложения в долгосрочные активы»; К-т сч. 23 «Вспомогательные производства».

3) **декапитализация затрат** – списание затрат в состав расходов (списание с баланса). Декапитализация затрат обычно происходит при оказании услуг основным или вспомогательным производством сторонним организациям. При этом в учете составляются записи: Д-т: сч.90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»; К-т сч.20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства». Реже декапитализация затрат происходит при списании аннулированных заказов в случае закрытия производства или других нестандартных случаях. В учете будет составлена запись на счетах, аналогичная вышеприведенной записи. Завершается процесс декапитализации формированием финансового результата (прибыли или убытка) одной из записей на счетах учета: д-т: сч.90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»; к-т: сч.99 «Прибыли и убытки», если получена прибыль или д-т: сч.99 «Прибыли и убытки»; к-т: сч.90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», если получен убыток.

Необходимо обратить внимание на хозяйственные операции, которые ведут к формированию затрат на производство, но не соответствуют определению затрат, данному в важном документе для бухгалтера – в инструкции 102. Так, например, на затраты относятся в соответствии с законодательством некоторые налоги и отчисления. Записью на счетах учета: д-т: сч.20 «Основное производство», к-т сч.69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», отражаются отчисления по социальному страхованию в фонд социальной защиты населения и отчисления по страхованию от

несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белгосстрах от заработной платы рабочих основного производства. Но в определении затрат, приведенном в инструкции 102, говорится только о приобретенных и (или) потребленных ресурсах, а налоги и отчисления никак не подпадают под это определение. Поэтому, наиболее адекватным современным экономическим условиям определением затрат является следующее.

Таким образом, необходимо отметить следующие особенности бухгалтерского учета расходов и затрат:

- 1) изучение определений расходов и затрат указывает на то, что расходы являются более широким понятием, чем затраты. Так, например, приобретенные и (или) потребленные ресурсы могут декапитализироваться, проходя или не проходя стадию затрат;
- 2) на пути трансформации приобретенных ресурсов в расходы, участвующие в определении финансового результата выделены три процесса: капитализация потребленных ресурсов, рекапитализация затрат и декапитализация затрат, каждому из которых присущи определенные записи на счетах учета. Правильное отнесение хозяйственных операций к тому или иному процессу позволяет безошибочно отразить данную хозяйственную операцию на счетах учета;
- 3) необходимо уточнить определение затрат, приведенное в инструкции 102. Так, следует добавить, что затраты – это не только стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, а также стоимость связанных с этими ресурсами обязательств перед бюджетом, внебюджетными фондами и другими государственными органами в соответствии с законодательством. Иначе получается, что все налоги, сборы и отчисления надо отражать в составе расходов по дебету счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. 2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
- 4) есть хозяйственные операции, которые не приводят ни к появлению расходов, ни к появлению затрат. Эти хозяйственные операции в частности связаны с недостачей и порчей приобретенных ресурсов, а также с возмещением данных ресурсов другими организациями и лицами.

#### **Список использованных источников:**

1. Постановление Министерства финансов республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102 «Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» // СПС «Консультант Плюс».
2. *Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб.* / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 672 с.
3. ВАХРУШИНА М.А. *Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов.* – М.: ИКФ Омега-Л. – 2003 – 528 с.

## **ОЦЕНОЧНЫЕ ЗНАЧЕНИЯ: БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ В РБ**

**К.э.н. Наталья ХОДИКОВА,  
доцент Полоцкого государственного университета, аудитор,  
Республика Беларусь**

*Currently, in Belarus there is no normative document regulating the composition of estimated values checked during the audit. In this article we consider, inter-international-approach to the composition of estimated values, which are defined on the basis of the values in accounting and auditing, which can be attributed to the estimated values.*

**Key words:** *accounting, audit, estimates, reserves, estimated values.*



С мая 2014 года Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 93 от 30.12.2013 года было отменено Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 19.06.2002 № 86 «Правила аудиторской деятельности «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете» (далее – Правило № 86) которое устанавливало необходимость при проведении аудита достоверности бухгалтерской отчетности провести аудит оценочных значений, содержащихся в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Ранее исходя из перечня к Правилу № 86 в состав оценочных значений входили не только фонды и резервы учитываемые в бухгалтерском учете, но и отдельные виды затрат которые могут быть у организаций.

Основными критериями, которые возьмем для определения оценочных значений в бухгалтерском учете и аудите, будут следующие положения:

1. Оценочные значения возникают, когда существуют варианты расчета показателя с учетом профессионального суждения бухгалтера, или лица производящего расчет и используемые варианты влияют на размер показателя и следовательно на бухгалтерскую отчетность.
2. Оценочные значения возникают, когда существует возможность учитывать или нет отдельные затраты и расходы с использованием резервов или фондов.

В Международном стандарте аудита 540 «Аудит расчетных оценок» нет конкретного перечня оценочных значений подлежащих аудиту. Так в п.3 МСА 540 говорится, что «расчетная оценка» – это приблизительное определение суммы статьи учета в отсутствие точных способов измерения. Например:

- Нормы для сокращения запасов и дебиторской задолженности до их предполагаемой чистой стоимости реализации.
- Резервы на распределение стоимости основных активов на предполагаемый срок их полезной службы.
- Начисленная выручка. Отсроченный налог.
- Резерв на покрытие убытков, понесенных в результате судебного процесса.
- Убытки от договоров подряда (при незавершенном строительстве).
- Резерв на покрытие претензий по гарантиям.

В РФ аудит оценочных значений производится на основании Постановления Правительства РФ от 16.04.2005 N 228 «О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696». Согласно данному Постановлению № 228 оценочными значениями являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения, в том числе:

- а) оценочные резервы;
- б) амортизационные отчисления;
- в) начисленные доходы;
- г) отложенные налоговые активы и обязательства;
- д) резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности;
- е) убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров.

Используя перечень оценочных значений в международной практике рассмотрим, какие значения можно отнести к оценочным в Республике Беларусь.

**Резервы и фонды.** Основными нормативными документами, регулирующими учет, создание и использование фондов и резервов в бухгалтерском учете являются:

- Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» (далее - Постановление № 50).

- Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 далее (Инструкция № 102).
- Постановление Министерства Финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2005 г. № 168 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы» (далее – Постановление № 168).

Также ряд методических указаний и рекомендаций по калькулированию продукции, работ услуг в отдельных сферах деятельности, включающие в себя положения о порядке формирования и использования фондов и резервов.

Согласно Постановлению № 50 организации могут создавать следующие резервы, учитываемые на счете 96 «Резервы предстоящих платежей».

**Резерв предстоящей оплаты отпусков** (включая отчисления на социальное страхование и обеспечение). Основным документом, которым предусмотрено создание резерва предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование и обеспечение) является Постановление № 50, которое предусматривает два варианта отражения в учете расходов на предстоящую оплату отпусков: с созданием резерва и без создания резерва. Способы создания резерва предстоящей оплаты отпусков законодательно не определены, поэтому при необходимости создания такого резерва, надо сделать запись в учетной политике организации.

**Суммы предстоящих платежей по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.** В Методических рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь, утвержденные Приказом Министерства Промышленности Республики Беларусь от 31 декабря 2010 г. № 881(далее Методические рекомендации 881) предусмотрено, что работы на выполнение гарантийного обслуживания включают затраты на: создание резервного фонда узлов, агрегатов, деталей (стоимость гарантийного комплекта запасных частей, затраты на его покупку и доставку от изготовителя). В других сферах деятельности порядок расчета резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию законодательно не предусмотрен и организации при необходимости могут самостоятельно разработать методику расчета резерва.

**Резервы по затратам на реструктуризацию организации и резервы по обременительным договорам.** Создание резерва по затратам на реструктуризацию организации и резерва по обременительным договорам предусмотрено в Постановлении № 168. Для оценки суммы резерва используются различные статистические методы, позволяющие учесть неопределенности, будущие события, обстоятельства. В приложениях к Постановлению № 168 приведены примеры создания резерва: по средней точке применяемого диапазона, по наиболее вероятному индивидуальному расчету, по другому вероятному расчету и т.д.

**Резервы по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам.** Создание резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам, регулируется главой 4 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.04.2012 № 26. Сумма создаваемого резерва определяется исходя из расчетной оценки затрат, необходимых на конец отчетного периода для погашения обязательства.

**Прочие резервы, установленные законодательством и учетной политикой организации.** Как видим, перечень создаваемых организацией резервов предусмотренных Постановлением № 50 не закрытый, то есть организации могут создавать прочие резервы, установленные законодательством и учетной политикой организации. К таким резервам можно отнести:

**Резервы предстоящих платежей по затратам на выполнение перенесенных работ.** Согласно Постановлению Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 14 мая 2007 г. № 10 «Об утверждении Инструкции о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете», если предполагается продажа объекта (части объекта), по которому выполнение отдельных видов строительных работ в установленном порядке перенесено на благоприятный период года, заказчик, застройщик может формировать резерв предстоящих платежей. Сумма образованного резерва отражается по дебету счета 08

«Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих платежей» (субсчет «Затраты на выполнение перенесенных работ»).

Статьей 30 Закона РБ от 09.12.1992 № 2020-ХІІ «О хозяйственных обществах» (далее - Закон № 2020-ХІІ) предусмотрено, что в случаях, установленных законодательством, в хозяйственном обществе образуются резервные фонды. Размер, источники и порядок создания и использования резервных фондов устанавливаются законодательством. Хозяйственное общество может образовывать другие фонды, которые создаются и используются в соответствии с законодательством или уставом хозяйственного общества. Из данной формулировки Закона № 2020-ХІІ следует обратить внимание на норму о том, что хозяйственное общество может создавать фонды, предусмотренные уставом общества (на данный факт будем ссылаться ниже).

**Резервный фонд.** Как отмечалось выше, создание резервного фонда предусмотрено Законом № 2020-ХІІ. В бухгалтерском учете для обобщения информации о наличии и движении резервного фонда предназначен счет 82 «Резервный капитал». Законодательством РБ не установлен обязательный размер формирования резервного фонда. Источником образования резервного фонда, как правило, является прибыль отчетного года.

**Резерв по сомнительным долгам.** Для обобщения информации о резервах по сомнительным долгам, создаваемых в порядке, установленном законодательством предназначен счет 63 «Резервы по сомнительным долгам».

В главе 6 Постановления № 102 предусмотрено 3 способа создания резерва по сомнительным долгам: 1. по каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов; 2. по группам дебиторской задолженности на основе ее распределения по срокам непогашения; 3. по всей сумме дебиторской задолженности на основе выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности.

К прочим резервам, предусмотренным законодательством можно отнести: резервный фонд заработной платы, резерв под снижение стоимости запасов.

**Резервный фонд заработной платы.** Данный фонд создается на основании Положения № 605, которое разработано на основании статьи 76 Трудового кодекса РБ. Положение № 605 определяет размер, основания, порядок создания и использования резервного фонда заработной платы. Источником создания резервного фонда заработной платы является прибыль, остающаяся в распоряжении организации после уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет.

**Резерв под снижение стоимости запасов.** Согласно Постановлению № 50 счет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» предназначен для обобщения информации о резервах под снижение стоимости материалов и других запасов, создаваемых в порядке, установленном законодательством. На данном счете отражаются информация о резервах под снижение стоимости материалов и других запасов, создаваемых в соответствии с Инструкцией № 133, которая содержит положение о том, что резерв создается по усмотрению организации.

Рассмотрим затраты и расходы по которым существуют варианты расчета и которые можно отнести к оценочным значениям.

**Амортизация основных средств и нематериальных активов.** Существуют следующие способы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов предусмотренные Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Минэкономики РБ, Минфина РБ и Минстройархитектуры РБ от 27.02.2009 № 37/18/6: линейный способ, нелинейный способ, производительный способ.

**Отпуск запасов в производство.** В п.14. Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Минфина РБ от 12.11.2010 № 133 говорится, что при отпуске запасов (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО). Применение одного из перечисленных способов по группе (виду) запасов производится в течение отчетного года и определяется в учетной политике организации.

Также при списании материалов могут применяться предусмотренные законодательством два варианта исчисления себестоимости единицы материалов и два варианта применения способа средней себестоимости материалов, отпущенных в производство или списанных на иные цели (п. 48 п. 49 Инструкции № 133). Выбор вариантов и способов определения стоимости списываемых материалов напрямую влияет на показатели финансовых результатов, а следовательно и на бухгалтерскую отчетность. Поэтому можно сделать вывод о целесообразности отнесения к оценочным значениям определение стоимости запасов в производство.

В РБ с 1 января 2012 г. вступило в силу постановление Минфина РБ от 31.10.2011 № 113, которым утверждена «Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств» (далее - Инструкция № 113). Признание отложенного налогового актива (далее - ОНА) и отложенного налогового обязательства (далее - ОНО) обусловлено ожидаемыми в будущем поступлениями и выбытиями экономических выгод от их реализации или использования, поэтому Инструкция № 113 устанавливает, что организации должны оценивать налоговые последствия этих будущих операций. Денежная оценка таких платежей или поступлений при выбытии актива или обязательства признается в балансе как ОНА или ОНО. Поэтому возможно при проведении аудита отнести к проверяемым оценочным значениям расчет отложенных налоговых активов и обязательств.

К начисленным доходам, рассматриваемым как оценочное значение, в некоторых случаях можно отнести и такой показатель, как выручка от реализации товаров, работ, услуг.

Так согласно п.20 Инструкции № 102 выручка от выполнения работы, оказания услуги с длительным циклом выполнения или оказания может быть признана в бухгалтерском учете по мере готовности работы, услуги и приемки заказчиком отдельных этапов или по завершении выполнения работы, оказания услуги в целом.

С 2013 г. организации, применяющие общую систему налогообложения, вправе применять метод определения выручки только «по отгрузке» (ст.100, 127 НК РБ). Метод «по оплате» с 2013 года такими организациями не применяется. Метод «по оплате» может быть использован организациями, применяющими УСН и ведущими книгу доходов.

## **ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ: ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ**

***К.э.н. Елена ШИБЕКО, доцент  
заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита  
в промышленности БГЭУ (Минск)***

*Инвентаризация или подтверждает данные бухгалтерского учета, или выявляет неучтенные ценности и допущенные потери, хищения, недостачи. В результате контролируется не только сохранность материальных ценностей, но и проверяются полнота и достоверность данных бухгалтерского учета и отчетности. Проведение инвентаризации имеет множество особенностей для различных видов инвентаризируемых объектов и различных хозяйственных ситуаций.*

**Ключевые слова:** инвентаризация, излишки, недостачи, потеря информации

*Inventory confirms accounting data or reveals unaccounted values and the loss, theft, shortage. As a result, controlled not only the safety of wealth, but also to verify the completeness and accuracy of the information accounting and reporting. The inventory has many features for different types of inventoried objects and different economic situations.*

**Key words:** inventory, surplus, shortage, loss of information

Инвентаризация как один из элементов метода бухгалтерского учета и прием контроля – это определенная последовательность практических действий по документальному подтверждению наличия, состояния и оценки активов и обязательств организации с целью обеспечения достоверности данных учета и отчетности. Инвентаризация позволяет установить по состоянию на определенную дату полноту и правильность отражения в бухгалтерском учете

всех хозяйственных операций, которые были учтены ранее на основании первичных документов. В конечном итоге инвентаризация сводится к проверке правильности отражения фактов поступления и выбытия объектов в бухгалтерском учете. В то же время необходимо отметить, что объекты инвентаризации рассматриваются вне хозяйственных операций, в результате которых они были учтены.

Чтобы реально представлять финансовое положение дел организации, независимо от формы собственности, необходимо иметь достоверные данные обо всем имуществе, находящемся в распоряжении данной организации: сколько его, в каком оно находится состоянии, правильно ли было оценено. В настоящее время основным нормативным документом, регламентирующим порядок и правила проведения инвентаризации, является Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утвержденная постановлением Минфина РБ от 30.11.2007 № 180 (в ред. постановления Минфина РБ от 22.04.2010 № 50; далее – Инструкция № 180). Согласно Инструкции № 180 инвентаризацией подтверждается не только наличие, но и состояние, и оценка активов и обязательств организации [1, п.2]. Данная целевая установка признается большинством экономистов в исследованиях и публикациях по инвентаризации. Однако, как в нормативных актах, так и в публикациях основное внимание в методиках инвентаризации активов и обязательств уделяется только проверке их фактического наличия. В некоторой степени проверяется состояние активов «путем выявления активов (...), частично потерявших свое первоначальное назначение (потребительские свойства) и устаревших морально; выявления сверхнормативных и неиспользуемых активов (...) с целью их учета и последующей реализации или списания» [1, п.3]. Об этом свидетельствуют и рекомендуемые формы учетных регистров, отражающих результаты инвентаризации. Подтверждением также является и то, что в качестве результатов инвентаризации признаются излишки либо недостачи активов, которые представляют собой расхождения фактического наличия этих активов с данными бухгалтерского учета и регулируются в соответствии с законодательством [1]. Выявленные излишки приходят с признанием в учете в качестве прочих доходов, а недостачи отражают в зависимости от причин их возникновения, что и происходит на практике.

Остановимся подробнее на результате инвентаризации в виде обнаруженных излишков (неучтенных ранее объектов). Их обнаружение свидетельствует о потере информации в бухгалтерском учете. Система бухгалтерского учета создает информацию и ее потеря, как потеря любой готовой продукции, должна подвергаться сплошному учету, несмотря на невозможность ее оценки в денежном измерителе. И это касается не только процедуры инвентаризации. Потеря информации до сих пор не является объектом учета. Считаем целесообразным ввести этот объект в оперативный учет и вести регистрацию потерь в специальном регистре в разрезе мест, времени, причин возникновения и виновников. Это позволит своевременно принимать решения и ликвидировать потери.

Что касается дебиторской и кредиторской задолженности, то результатом ее инвентаризации является подтверждение правомерности ее наличия в составе активов или обязательств организации.

Следовательно, инвентаризация активов и обязательств согласно нормативным актам и рекомендациям экономистов сводится к количественной проверке наличия активов в натуральных и денежных единицах, а обязательств – в оценке, соответствующей первичной документации расчетных операций. Качественное **состояние** инвентаризируемых объектов, а именно: в рабочем они состоянии или в состоянии металлолома; находится ли инвентаризируемое имущество в эксплуатации; полноценность режима использования оборудования; потеря физических характеристик объекта под влиянием неправильного или долгого хранения; устаревание продукции и т.п., не является предметом инвентаризации, не отражается в качестве результатов в инвентаризационных описях, ведомостях и, соответственно, – в бухгалтерском балансе и других формах отчетности. Анализ состояния объекта не производится прежде всего потому, что отсутствует методика его проведения в рамках инвентаризации. А это, в свою очередь, ставит под сомнение достоверность данных бухгалтерского учета и отчетности. В качестве результата проверки состояния активов и обязательств в дополнение к рекомендуемым могут быть инвентарные описи активов, используемых не по назначению; описи активов, подлежащих реализации как ненужные; описи

залежалых материалов, готовой продукции; перечень задолженностей, подлежащих резервированию и т.д. Поскольку организациям дано право формировать документацию по инвентаризации самостоятельно, описи и акты должны отражать состояние объектов инвентаризации максимально широко, чтобы руководство могло правильно принять управленческие решения по каждому из них. Именно результатом инвентаризации состояния активов и обязательств могут выступать: решение по их обесценению; предписание «не использовать активы в производстве и перенаправить по назначению»; реализация активов на сторону; аналитическое обоснование изменения способа амортизации основных средств и нематериальных активов; определение направлений возможного использования морально и физически изношенных основных средств; создание резервов; определение подразделений (мест хранения) или объектов, которые требуют особого внимания после проведения проверки и др.

Исходя из положений Инструкции № 180, в составе основных целей инвентаризации можно выделить проверку правильности и соответствия **стоимости** активов их физическому состоянию и потребительным свойствам на дату проведения инвентаризации. В настоящее время такая проверка сводится к сличению числящейся в текущем учете стоимости объекта активов или обязательств с их стоимостью, сформированной на дату постановки на учет либо на дату переоценки. Изменение их стоимости не рассматривается в качестве результатов инвентаризации. В данном случае позволим себе повториться: нет методики анализа стоимости активов и обязательств в рамках их инвентаризации. Рассмотрим сложившуюся ситуацию подробнее.

С инвентаризацией неразрывно связана переоценка активов и обязательств и, прежде всего, долгосрочных активов. Ежегодная единовременная обезличенная переоценка долгосрочных активов обременительна для организаций и не выгодна государству. Несмотря на имеющиеся инфляционные процессы в экономике страны, переоценка объективно не может носить всеобъемлющий характер. Одни основные средства могли приобретаться накануне переоценки, по другим основным средствам – стоимость могла возрасти в результате влияния рыночных факторов и т.п. Более того, принимая во внимание инфляцию, рост первоначальной стоимости в результате переоценки долгосрочных активов вызывает необходимость увеличения амортизационных отчислений. Однако, возникает не амортизация, а пока неизвестные бухгалтерские процессы деамортизации (уменьшение суммы возмещения ранее понесенных расходов). Для отражения переоценки в системе амортизации необходимо не искусственное одноразовое ее увеличение, а ускоренное ее начисление, причем по конкретным объектам, поскольку одновременная замена основных средств не происходит. Поэтому переоценка должна носить строго персонифицированный характер, равно как и инвентаризация. Представляется, что только в качестве результатов инвентаризации должно выступать решение о проведении переоценки конкретных объектов, для чего по целесообразно формировать дополнительные учетные регистры, например: «Перечень объектов, подлежащих переоценке по состоянию на конкретную дату»; «Перечень объектов, не подлежащих переоценке по состоянию на конкретную дату», включая следующие данные по каждому объекту: рекомендуемый метод переоценки и, если это индексный метод, то рекомендуемый коэффициент. Это обеспечит объективность, адресность проводимой переоценки, и, с другой стороны, исключит раздувание фонда переоценки, завышение амортизационных отчислений, снизит себестоимость продукции.

В Инструкции № 180 определено, что «в ходе инвентаризации документально подтверждаются наличие, состояние и оценка активов и обязательств (в том числе неучтенных), путем: (...) проверки образования и использования источников собственных средств, средств целевого финансирования и др.» [1, п.3]. Исходя из содержания цитаты, под «обязательствами» по умолчанию в Инструкции № 180 подразумевается задолженность организации перед учредителями, т.е. собственный капитал. В то же время, Инструкция № 180 не содержит никаких рекомендаций по проведению инвентаризации собственного капитала и его элементов.

Если подходить к вопросу о необходимости проведения инвентаризации собственного капитала с точки зрения подтверждения достоверности только его совокупной величины, то, исходя из его определения как разницы между активами и обязательствами [2], эта необходимость отпадает. Однако практика учета показывает, что большинство организаций,

имея по данным бухгалтерского баланса многомиллионные и миллиардные суммы нераспределенной прибыли, добавочного капитала и др., не имеют денежных средств для покрытия текущих расходов, т.е. учет не аккумулирует информацию об обеспечении их денежными средствами. Можно сказать, что исключение из объектов инвентаризации капитала, стало причиной отсутствия аналитического учета элементов капитала, что позволило использовать накопленные средства не по целевому назначению. Таким образом, уровень информативности результатов инвентаризации, проводимой в соответствии с действующим законодательством, весьма низкий.

Проведенные исследования и изложенное выше позволило сформулировать некоторые принципы инвентаризации:

1. Инвентаризация идентифицирует объекты бухгалтерского учета в соответствии с классификационным признаком.
2. Инвентаризация подтверждает факт наличия объектов бухгалтерского учета, определяет их состояние, подтверждает соответствие стоимости объектов их состоянию и оценке в учете.
3. Результаты инвентаризации имеют преобладающее значение над текущими данными бухгалтерского учета и показателями отчетности независимо от того, найдены причины отклонений или нет.
4. Инвентаризация не только обеспечивает контроль за состоянием и использованием активов, обязательств и капитала организации, но и является инструментом управления ими.

Использование приемов пересчета и проверки в учете наличия имущества осуществляется с древних времен, что подтверждается сохранившимися историческими материалами. Я.В. Соколов и В.А. Быков отмечают, что инвентаризация как метод бухгалтерского учета насчитывает не менее шести тысяч лет. Методики и инструментарий бухгалтерского учета существенно изменились и расширились. Однако инвентаризация не претерпела практически никаких изменений [3, с. 49].

#### **Список использованных источников:**

1. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утвержденная постановлением Минфина РБ от 30.11.2007 № 180 (в ред. постановления Минфина РБ от 22.04.2010 № 50; далее – Инструкция № 180);
2. О бухгалтерском учете и отчетности, Закон Республики Беларусь № 57-3 от 12 июля 2013 года
3. СОКОЛОВ, Я.В., БЫКОВ, В.А. *Инвентаризация как метод бухгалтерского учета* // Бухгалтерский учет, № 4, 2005. С.49-52.

## **ОБЩИЙ ПЛАН БУХГАЛТЕРСКИХ СЧЕТОВ И ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ**

*Д.э.н. Василий ЩЕРБАТЮК, конференциар университет,  
Европейский университет Молдовы*

*The results of the critical study of the General Chart of Accounts of the Republic of Moldova and made scientifically based proposals for its further development and improvement.*

**Key words:** *accounting accounts, their name, class, coding, General and Types of plans.*

**JEL. M-41**

С 1 января 2015 г. все хозяйствующие субъекты Республики Молдова, за исключением тех, что применяют Международные стандарты финансовой отчетности, перешли на Общий план счетов бухгалтерского учета. Он представляет собой определенную систему, строго иерархическую структуру, алфавит счетоводства и имеет важное значение для правильной организации учетно-плановой, аудиторской и аналитической работы, а также информационного обеспечения управления рыночной экономикой. Этот план является главным, основополагающим элементом национальной учетной системы, информационной

моделью хозяйствующих субъектов и включает 136 синтетических счетов, которые предназначены для текущего учета, контроля и анализа остатков и движения соответствующих объектов, а также обобщения информации об этом и принятия на ее основе обоснованных и эффективных управленческих решений.

В соответствии с Общим планом счетов для бухгалтерского учета новых объектов молдавской евроинтеграционной экономики используются следующие новые счета: 114 «Обесценение нематериальных активов», 126 «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов», 127 «Обесценение незавершенных долгосрочных материальных активов», 128 «Обесценение земельных участков», 129 «Обесценение основных средств», 131 «Незавершенные долгосрочные биологические активы», 132 «Долгосрочные биологические активы», 133 «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов», 151 «Инвестиционная недвижимость», 152 «Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости», 231 «Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта», 314 «Незарегистрированный капитал», 335 «Результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету», 341 «Фонды», 343 «Прочие элементы собственного капитала», 413 «Долгосрочные обязательства по финансовому лизингу», 421 «Долгосрочные коммерческие обязательства», 422 «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам», 426 «Долгосрочные оценочные резервы», 427 «Долгосрочные обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение», 537 «Текущие целевые финансирование и поступления», 543 «Текущие обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение», 822 «Косвенные затраты по договорам на строительство», 824 «Другие распределяемые затраты», 835 «Обслуживающие производства и хозяйства», 836 «Рефактурированные затраты», 921 «Условные обязательства». Это обуславливает актуальность и необходимость, научную и практическую значимость глубокого исследования данных счетов с целью эффективного хозяйственного управления.

Сравнительный анализ основных показателей сопоставимых Типовых планов счетов бухгалтерского учета разных стран, представленных в табл. 1, позволяет сделать вполне обоснованный вывод о том, что между ними имеются существенные различия. Так, количество синтетических счетов в нашем Счетном плане 136, а в российском – 73, т.е., почти в два раза больше; количество субсчетов – соответственно 300 и 62 или почти в пять раз больше. И это при том, что масштабы, количество отраслей, уровень развития и международные связи молдавской экономики многократно меньше аналогичных показателей экономик Украины, Республики Беларусь и Российской Федерации.

**Таблица 1**

**Показатели Типовых планов счетов бухгалтерского учета разных стран**

№ п/п	Страны	Количество			
		классов (разделов) счетов	групп счетов	синтетических счетов	субсчетов
1	Республика Молдова	9	32	136	300
2	Украина	0	0	87	258
3	Республика Беларусь	8	0	79	78
4	Российская Федерация	8	0	73	62

Для дальнейшего развития и совершенствования учетной системы Республики Молдова научно-практическое значение имеют следующие выводы и предложения.

~ В новых нормативных документах по бухгалтерскому учету даются определения очень многих экономических понятий. Однако среди них нет таких важных и весьма часто употребляемых понятий как План счетов бухгалтерского учета, их Общий и Рабочий планы. Это не способствует лучшему познанию и использованию данных понятий в учетной теории и практике, нельзя признать нормальным и нуждается в исправлении.

~ Названия девяти классов счетов бухгалтерского учета в их Общем плане сформулированы на основе использования двух различных признаков: вид объектов и вид счетов. Первый признак использован в классах счетов 1 «Долгосрочные активы», 2 «Оборотные



активы», 3 «Собственный капитал», 4 «Долгосрочные обязательства», 5 «Текущие обязательства», 6 «Доходы» и 7 «Расходы», а второй – в классах счетов 8 «Управленческие счета» и 9 «Забалансовые счета». Т.е., в названиях классов счетов 1-7 указываются виды учетных объектов, а 8 и 9 – виды счетов.

~ В первом разделе вышеуказанного нормативного документа отмечается, что «счета классов 1, 2, 7 и 8 (за исключением регулирующих счетов) являются активными, а счета классов 3-6 (за исключением регулирующих счетов) являются пассивными счетами». Однако это утверждение является не совсем правильным и нуждается в уточнении, поскольку классы счетов 4-7 не содержат регулирующих счетов.

~ Представляется целесообразным в Общем плане счетов бухгалтерского учета уточнить наименования всех 7 новых счетов для учета обесценения различных долгосрочных активов путем замены термина «обесценение» на термин «убыток от обесценения». Это будет способствовать лучшему пониманию экономического содержания данных счетов и более правильному отражению учитываемых объектов в современных условиях хозяйствования.

~ В этом же нормативном документе вышеуказанные счета на государственном языке называются *de pasiv (rectificativ)*, а на русском – пассивными (ректификационными, контрарными). Мы считаем такой перевод не корректным, не идентичным, не точным; при этом необоснованно введено новое понятие «ректификационный счет», толкование которого отсутствует в специальной литературе.

~ Типовые планы счетов бухгалтерского учета Украины, Республики Беларусь и Российской Федерации не включают счета, аналогичные молдавским для учета убытков от обесценения активов. И многократно большие экономики этих стран в целом развиваются, в том числе на базе иностранных инвестиций, не хуже, а даже лучше, чем отечественная, что свидетельствует о возможности успешного функционирования национальных учетных систем без использования вышеуказанных счетов.

~ В первом разделе Общего плана счетов бухгалтерского учета сформулирован порядок их кодирования по десятичной системе, «в соответствии с которым:

- классы счетов обозначены одной цифрой – от 1 до 9;
- группы счетов обозначены двумя цифрами, первая из которых указывает код класса, в который входит данная группа, а вторая – номер группы;
- счета первого порядка обозначены тремя цифрами, из которых: первые две составляют код группы, к которой относится данный счет, а третья – номер счета первого порядка.
- счета второго порядка обозначены четырьмя цифрами, из которых: первые три показывают код счета первого порядка, а четвертая – номер счета второго порядка соответствующего синтетического счета».

Однако эти положения относятся не ко всем счетам, а только к тем из них, что входят в классы 1-8. Новые забалансовые счета класса 9 не подразделяются на группы и счета второго порядка и, следовательно, не могут кодироваться в вышеизложенном порядке.

~ Во втором разделе Общего плана счетов номера и наименования классов и групп синтетических счетов, самих этих счетов, их субсчетов приведены в таблице размерностью 4×418, в которой скрыты все горизонтальные и вертикальные линии. Более того, эта очень большая и сложная таблица и ее 4 графы не имеют названий, что создает трудности для пользователей и потому является недопустимым. Полагаем, что систематизированный перечень учетных счетов в этом нормативном документе лучше представить в стандартной таблице с обязательными атрибутами и в ее первой графе указать наименование счетов, а во второй – их номера. Необходимость указания данных характеристик именно в такой последовательности обусловлена соответствующей степенью их важности.

~ Общий план счетов бухгалтерского учета создает иллюзию однородности всех его синтетических счетов. Фактически же он объединяет две качественно разнородные совокупности бухгалтерских счетов: первая включает счета классов 1-8, а вторая – счета класса 9. Поэтому представляется обоснованным и целесообразным исключить счета класса 9 из Общего плана и их дать отдельным приложением к нему, кодируя трехзначными номерами (001, 002 и т.д.).

~ Класс 8 «Управленческие счета» Общего плана счетов включает 12 различных по экономическому содержанию счетов. Они образуют две разнородные группы: в первую входят счета 831 «Торговая надбавка», 832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет», 833 «Возврат и снижение цен проданных ценностей», а во вторую – счета 811 «Основная деятельность», 812 «Вспомогательная деятельность», 821 «Косвенные производственные затраты», 822 «Косвенные затраты по договорам на строительство», 823 «Общие затраты по договорам на строительство», 824 «Другие распределяемые затраты», 834 «Затраты по ценностям, переданным на переработку сторонним лицам», 835 «Обслуживающие производства и хозяйства», 836 «Рефактурированные затраты». Счета первой группы тесно связаны с розничной и оптовой торговлей и к управлению производством имеют весьма отдаленное отношение. Поэтому целесообразно исключить их из класса 8, а его переименовать в «Затраты». Счет 831 «Торговая надбавка», например, лучше поместить в вышеуказанном нормативном документе после счета 217 «Товары» под номером 218, так как он является регулирующим к нему.

~ Весьма актуальной проблемой высших учебных заведений Республики Молдова является качество преподавания учетно-аналитических и контрольных дисциплин. Для ее успешного решения большой интерес представляют обоснованные разноплановые предложения д.э.н. профессора Д.А. Панкова [4, с. 17-20]. Вместе с тем с этой же целью необходимо ввести строгий запрет на выполнение основных видов учебной работы (чтение лекций, руководство курсовыми и выпускными квалификационными работами, практикой, прием всех видов экзаменов) по вышеуказанным дисциплинам преподавателями без высшего бухгалтерского образования и ученых степеней по научной специальности 522.02 «Бухгалтерский учет; аудит; экономический анализ».

Важно также отметить, что Общий план счетов – это прочная методологическая и методическая основа финансового, управленческого и налогового учета, который в целом успешно организуют и систематически ведут специально обученные, профессиональные работники – бухгалтеры. И поэтому им вполне обоснованно и заслуженно посвящены прекрасные стихотворение и песня «Гимн бухгалтера» со следующими проникновенными словами:

Ни дня, ни ночи нет перед отчётом  
Для отдыха, веселья или сна,  
Такая скрупулёзная работа,  
Как будто в наказание дана.  
Тебе юристом быть и программистом,  
Психологом приходится порой,  
Да, нужно быть талантливым артистом,  
Чтоб совмещать профессий целый рой.

*Припев:*

*Бухгалтер – умница, усердно трудится,  
Он любит, точно знает деньгам счёт.  
Всё, что задумано, конечно, сбудется,  
Бухгалтер никогда не подведёт.*

Руководитель мудрый твёрдо знает,  
Бухгалтер – это правая рука,  
Он факт работы чётко отражает,  
И знает что почём наверняка.  
Бюджет детально просчитать сумеет,  
Рентабельность проекта наперёд,  
Его работа словно солнце греет,  
Бухгалтер никогда не подведёт.

*Припев:*

*Бухгалтер – умница, усердно трудится,  
Он любит, точно знает деньгам счёт.  
Всё, что задумано, конечно, сбудется,  
Бухгалтер никогда не подведёт.*

Вы только посмотрите, как красиво,  
Волшебник пишет музыку из цифр,  
Призвание – это жизненная сила,  
Способная перевернуть весь мир.  
Пусть тебя хранит Господь всесильный,  
И благосклонно примет новый век,  
Стабильность и опора для России  
Бухгалтер – ты великий человек.

*Приведем:*

*Бухгалтер – умница, усердно трудится,  
Он любит, точно знает деньгам счёт.  
Всё, что задумано, конечно, сбудется,  
Бухгалтер никогда не подведёт.*

Практическое использование вышеизложенных предложений по дальнейшему развитию и совершенствованию Общего плана счетов бухгалтерского учета будет способствовать повышению его качества и эффективности, улучшению информационного обеспечения управления, а также повышению конкурентоспособности хозяйствующих субъектов и различных отраслей евроинтеграционной экономики Республики Молдова.

#### **Библиография:**

1. GRIGOROI L., LAZARI L. *Bazele contabilității*. – Chișinău: Cartier, 2012.
2. ВЕГЕРА С.Г. *Развитие бухгалтерского учета земель несельскохозяйственного назначения: монография*. – Новополюк: ПГУ, 2009.
3. КУЗНЕЦОВА Е.В. *Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами: монография*. – Ростов н/Д: Изд-во ЮФУ, 2010.
4. ПАНКОВ Д. *Интернационализация образования и создание международного Консорциума вузов и профессиональных ассоциаций бухгалтеров // Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: Soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile / Conferință științifică internațională. Col. de red.: L. Grigoroï et al. – Chișinău: ASEM, 2014.*
5. ЩЕРБАТЮК В.В. *Новый план счетов бухгалтерского учета: справочное пособие (на государственном и русском языках)*. – Кишинев: Славянский ун-т, 2013.
6. ЩЕРБАТЮК В.В. *Финансовый учет подотчетных сумм в рыночной экономике: учебное пособие*. – Кишинев: Славянский ун-т, 2012.

## **CALCULAȚIA PREȚURILOR PRODUSELOR PRIN APLICAREA METODEI DE CALCULAȚIE A COSTURILOR-ȚINTĂ**

***Lect. sup. dr. Galina BĂDICU, ASEM  
Conf. univ. dr. Svetlana MIHAILA, ASEM***

*This article enlarges upon the way of organizing the management accounting and the cost calculation based on the target-costing method. Apart from being a calculation method, it is also a modern management method, being regarded as a new trend in the field of cost management. Accepting and implementing such method, the entities will manage to enhance their internal manufacturing processes in order to deliver qualitative products and services tailored to the market requirements. In the meantime, such method will stimulate the accountants in the process of solving numerous problems related to the competitive business environment. The target-costing method is based on the idea that the selling prices of a product does not depend on the cost of sales. On the contrary, the cost of a product should be adjusted to the market price. The authors have adopted a theoretical and practical approach in regard to the stages of application of the target-costing method, as well as of the role of the managerial accountant in the process of implementation of such method. This investigation refers to the analysis of the possibilities of organizing the managerial accounting*

and the cost calculation based on the target-costing method within entities from the Republic of Moldova.

**Cuvinte-cheie:** costuri, calculația costurilor, metode de calculație a costului, preț-țintă, profit-țintă, cost-țintă.

**JEL:** M-41

În ultimul timp, entitățile operează în situații de incertitudine și cu medii instabile. Odată cu aceasta, contabilitatea își demonstrează limitele în administrarea unei entități, creându-se astfel aria dezvoltării contabilității manageriale. În opinia noastră, organizarea contabilității manageriale, subordonată conducerii la toate nivelurile structurilor organizatorice, presupune un ansamblu de activități desfășurate de o entitate în vederea realizării unui sistem informațional eficient privind elaborarea, urmărirea și controlul bugetelor, evidența și calculul costurilor de producție, analiza eficienței activității desfășurate.

În acest sens, se ridică o serie de probleme, una fiind: *alegerea metodei celei mai corespunzătoare de organizare a costurilor și calculația costului de producție*. Este o problemă dependentă de o serie de factori, cum ar fi: *caracterul diferit al producției, aspectul sezonier, specificul procesului tehnologic, nomenclatura de fabricație, durata ciclului de producție, tendința de evoluție a unor factori, tendințele care se manifestă pe plan internațional în materie de costuri, precum și scopul urmărit de managementul unei entități*.

Potrivit prevederilor „Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor”, calculația costurilor poate fi efectuată după una din următoarele metode: *globală, pe faze, pe comenzi, metoda costului standard sau alte metode stabilite în politicile contabile* [4, pct. 55-69]. În esența sa, trăsătura comună a metodelor de calculație, se caracterizează prin faptul că fiecare din acestea încearcă să calculeze costul de producție al unui produs sau serviciu plecând de la totalitatea costurilor realizate pe parcursul perioadei de gestiune. Procedura de calcul, în cadrul fiecărei metode, se desfășoară în etape succesive, folosind procedee de lucru specifice.

În conformitate cu politicile contabile, entitatea poate să utilizeze o *metodă distinctă de calculație, mai multe metode sau o combinație de metode de calculație a costurilor produselor fabricate/serviciilor prestate*, în funcție de particularitățile organizațional-tehnologice și necesitățile informațional-decizionale [4, pct. 56].

Alegerea unei metode de calculație a costurilor, consemnează un anumit tip de cost și depinde de o serie de limitări. Fiecare entitate are libertatea de a alege una sau alta dintre metodele de calculație enunțate și care, în individualitatea lor, prezintă avantaje și dezavantaje. Datorită acestui fapt, este necesar să se ia în considerare următoarele momente: *informația să se furnizeze într-un interval convenabil, să fie pertinentă, precisă și să aibă un cost rezonabil*. În altă ordine de idei, *trebuie înțeles faptul că metodele se pot completa, motiv pentru care tendința actuală pe plan internațional este de combinare a acestora*.

Datorită preocupărilor comune ale specialiștilor din domeniul contabilității și calculației costurilor cu cei din marketing și nu numai, s-a înregistrat o adevărată revoluție în calculația costurilor. În acest context, se pot examina deficiențe reclamate de abordările tradiționale ale metodelor de calculație a costurilor: *utilizarea procedeelelor de repartizare a costurilor indirecte, bazate pe coeficienții de absorbție dependenți de volumul producției; clasificarea costurilor indirecte în variabile și constante, în funcție de volumul producției; informațiile furnizate de contabilitatea managerială tradițională oferă date pentru evaluarea performanțelor pe termen scurt, obținute însă la finele perioadei de gestiune etc.* [3, pp. 129-130]. În consecință, se poate afirma că procesul de producție bazat pe tehnologiile avansate impun sisteme de calculație moderne, care să poată răspunde nevoilor de informare într-un mediu concurențial acerb.

Informațiile despre costuri, deși necesare pentru hotărârea entității referitoare la prețul oferit, nu constituie singurul factor în luarea deciziei. Este necesar să se facă o analiză din punct de vedere strategic și să se ia în calcul posibilele oferte ale concurenților. Entitățile care își desfășoară activitatea pe piețe concurențiale și adoptă o orientare spre client, folosesc, tot mai des, abordarea bazată pe piață și anume calculația prețurilor-țintă. În cadrul investigațiilor noastre, ne vom axa pe analiza informațiilor conținute în literatura de specialitate. Pentru a elucida esența și importanța metodei

Target-Costing, vom încerca să analizăm etapele desfășurării, iar în cadrul acestora vom determina anumiți indicatori.

Un **preț-țintă** este prețul estimativ pentru un produs sau serviciu pe care clienții potențiali îl vor plăti [1, p. 458]. Înțelegerea valorii percepute de clienți este un aspect-cheie al orientării către clienți. Este știut faptul că o entitate are mai puțin acces la activitatea concurenților săi. De obicei, entitatea poate obține informații cu privire la concurenții săi de la clienți, furnizori și angajați ai concurenților. Studiul denotă și o altă sursă de informații, practică de entitățile producătoare din RM, dezasamblarea și analiza produselor concurenților pentru a determina designul și componentele produsului și a cunoaște tehnologiile folosite de concurenți. Astfel, prețul-țintă, calculat cu ajutorul informației de la clienți și concurenți, formează baza pentru calculația costurilor-țintă. Ce costuri relevante ar trebui de inclus în calculele costurilor-țintă? De obicei, se includ toate costurile, atât variabile, cât și constante, deoarece prețul (inclusiv, veniturile din vânzări) unei entități trebuie să recupereze toate costurile.

**Scopul** metodei costului-țintă constă în identificarea costului de producție pentru produsul urmărit, astfel încât, la vânzare, acesta să genereze marja de profit dorită. Logica metodei e foarte simplă. Privind în viitor, entitatea mapează segmentele de clienți și le pune în vizor pe cele mai atractive. Apoi, determină ce nivel de calitate și de funcționalitate va atinge produsul în fiecare segment, dat fiind un preț-țintă determinat. În consecință, entitatea proiectează procesele de aprovizionare, producție și de distribuție, care vor permite obținerea profitului dorit la această țintă. Ca rezultat al utilizării metodei costului-țintă, entitatea pleacă de la cerințele clienților și posibilitatea lor de plată, în schimb, practica tradițională de calculație a prețurilor pleacă de la costurile de producție.

În acest context, cercetarea literaturii de specialitate arată că, în procesul de calcul al prețurilor produselor prin aplicarea metodei de calculație a costurilor-țintă, este necesar să se parcurgă anumite etape cu privire la determinarea prețului și costului-țintă [1, pp. 459-464], [3, pp. 141-152].

**I. Dezvoltarea unui produs care satisface nevoile clienților potențiali.** Timpul necesar pentru dezvoltarea unui produs nou ajută la definirea beneficiilor ce derivă din metoda Target-costing. Cu cât este mai mare durata proiectării, cu atât este mai mare probabilitatea ca condițiile de piață folosite pentru validarea proiectului noului produs să se schimbe. Astfel, în cazul produselor cu ciclu lung de dezvoltare, cum ar fi automobilele, metoda Target-costing trebuie să conțină câteva faze, în care condițiile de piață sunt reverificate. Pentru produsele cu ciclu scurt de fabricație, precum electrocasnicele, sunt necesare mai puține reverificări.

**II. Fixarea prețului-țintă.** În principiu, prețul-țintă este stabilit prin tehnici de studiu și vizează întreaga durată de viață a produsului. În consecință, aceasta are o determinare strategică, un caracter dinamic și capătă mai multe forme și niveluri în raport cu segmentele de piață și evoluția în timp a cererii și ofertei. Stabilirea prețului-țintă este întotdeauna nesigură, nu poate fi controlat [2, p. 385], având în vedere modul cum evoluează piața, felul în care se comportă concurența și relațiile monetare.

Pentru a cerceta esența metodei Target-Costing și a etapelor acesteia, vom utiliza un exemplu convențional, în vederea elucidării semnificației metodei în cauză, nu doar prin prisma caracteristicii, ci și prin prisma aplicării acesteia în practică.

**Exemplul 1.** O entitate studiază proiectul unui nou model de produs – „Modelul 2015”. Cercetările și estimările inițiale arată că ciclul de viață al produsului va fi de 5 ani, după care inovațiile tehnice ar obliga înlocuirea produsului „Modelul 2015” cu unul modern. Prețul ar putea fi fixat la valoarea de 8200 de lei pentru primii 3 ani. Din anul 4, prețul va fi ajustat la valoarea de 6500 de lei. Previiziunile vânzărilor sunt estimate astfel: primii 3 ani – 500 de bucăți/anual, iar pentru ani 4 și 5 – 300 de bucăți/anual.

O primă impresie asupra succeselor entității poate fi furnizată de nivelul vânzărilor. În acest context, autorii propun algoritmul determinării valorii vânzărilor pe 5 ani de viață ai produsului „Modelul 2015”, fapt prezentat în tabelul 1.

Luând în considerare calculul prezentat în tabel, menționăm faptul că cantitatea prognozată pe durata ciclului de viață al produsului „Modelul 2015” va constitui 2100 de bucăți, care în rezultatul livrării prognozate cumpărătorilor va genera o valoare a vânzărilor de 16200000 de lei. Astfel, raportând valoarea totală a vânzărilor la cantitatea totală prognozată, putem determina prețul-țintă de vânzare mediu. Așadar, prețul-țintă de vânzare mediu va constitui **7714,29 de lei** (16200000 / 2100).

Din punctul nostru de vedere, prețu-țintă de vânzare mediu este extrem de util atunci când se încearcă să se analizeze dacă se va obține profitul dorit la această țintă.

**Tabelul 1**

**Previțiunea vânzărilor pe cinci ani**

Indicatorii	Ciclul de viață al produsului					Total
	Anul I	Anul II	Anul III	Anul IV	Anul V	
A	1	2	3	4	5	6 = Σ (col. 1..5)
Cantitatea prognozată, bucăți	500	500	500	300	300	2100
Prețul de vânzare, lei/bucata	8200	8200	8200	6500	6500	X
Valoarea vânzărilor, mii lei (1×2)	4100	4100	4100	1950	1950	16200,00

*Sursa: Elaborat de autori*

**III. Fixarea profitului-țintă.** Determinarea decurge din planificarea strategică a entității pe termen mediu și din portofoliul ei de produse la acel orizont. De aceea, mărimea prețului-țintă nu este o sumă fixată, ci o curbă de profit în funcție de ciclul de viață al produsului care simulează cu ajutorul analizei financiare, ținând cont de ipotezele privind volumul desfacerilor, rentabilitatea așteptată a produsului. Studiile demonstrează că procesul de elaborare a estimărilor are un caracter interactiv și, în consecință, nu trebuie perceput drept unic și linear. Datorită acestui fapt, la începutul proceselor, estimările profitului sunt globale și aproximative, ulterior, ele devin mai precise și mai fiabile, dacă caracteristicile viitorului produs sunt clar definite.

Continuând în baza datelor exemplului 1 și luând în considerare faptul că entitatea are ca obiectiv o rată a profitului brut, calculată diferențiat la valoarea vânzărilor, prezentăm în tabelul 2, calculul ratei medii a profitului-țintă și a profitului brut. În practica analitică, în cele mai dese cazuri, se analizează rentabilitatea vânzărilor calculată în baza profitului brut, deoarece nivelul acestei rate denotă cât de efectiv entitatea gestionează vânzările, costurile și prețurile de vânzare a produselor vândute. Astfel, rentabilitatea apare ca instrumentul hotărâtor în orientarea produselor în raport cu cerințele consumatorilor.

**Tabelul 2**

**Determinarea ratei medii a profitului-țintă și a profitului brut**

Indicatorii	Ciclul de viață al produsului					Total
	Anul I	Anul II	Anul III	Anul IV	Anul V	
A	1	2	3	4	5	6 = Σ (col. 1..5)
Valoarea vânzărilor, mii lei	4100	4100	4100	1950	1950	16200,00
Rata profitului brut, %	15	15	15	10	10	13,80 (1907 / 16200 x 100)
Profitul brut, mii lei (1×2/100)	615	615	615	195	195	2235,00

*Sursa: Elaborat de autori*

După cum se observă din tabel, rată medie a profitului-țintă în funcție de valoarea vânzărilor constituie 13,80%, mărime relativă, care exprimă cantitatea de profit brut ce se va obține la 100 de lei venit. Dinamica variată a ratei profitului, în perioada analizată, a făcut ca mărimea totală a profitului brut să se estimeze la 2235 mii de lei.

**IV. Stabilirea costului-țintă.** Costul-țintă este dedus din calculele precedente prin simpla scădere. Evaluarea nu se face la nivel global, ci, în mod analitic, pe feluri de costuri-țintă parțiale în funcție de componentele și subansamblele produsului. Respectiv, din calculele efectuate, reiese că ponderea costului-țintă în preț va constitui: **86,20%** = 100% - 13,80% sau **6650,00 de lei** [(7714,29 × 86,20%) sau ((16200000 - 2235000) / 2100)]. În acest stadiu, se optimizează relația valoare-cost

tradusă prin capacitatea entității de a realiza produsul cerut, cu funcționalitățile precise, ținând seama de costurile-țintă. În contextul celor expuse, costul global este descompus în funcție de componentele și subansamblele produsului, după importanța relativă a articolelor de costuri ce constituie produsul, fapt prezentat în tabelul 3.

**Tabelul 3**

**Calculul costului-țintă pe articole de costuri**

Articole de costuri	Pondere articolelor în costul produsului	Costuri țintă pe articole, lei
A	1	2 = 2 total × 1
Articolul 1	55%	3657,50
Articolul 2	25%	1662,50
Articolul 3	12%	798,00
Articolul 4	5%	332,50
Articolul 5	3%	199,50
<b>Total</b>	<b>100%</b>	<b>6650,00</b>

*Sursa: Elaborat de autori*

Din informațiile prezentate, rezultă că costul-țintă de **6650,00 de lei** constituie un cost-plafon, care nu trebuie depășit. Pentru fiecare articol, s-a determinat costul de producție aferent, înmulțind ponderile stabilite cu costul-țintă – 6650,00 de lei. Respectiv, profitul brut per unitate de produs va alcătui **1064,29 de lei** [(7714,29 – 6650,00) sau ((2235000) / 2100)].

**Concluzii.** Finalizând investigarea, ținem să menționăm următoarele caracteristici de bază ale metodei Target-costing, care disting metoda în cauză, de metodele tradiționale:

- ✓ *este o metodă de calculație a costurilor condusă de piață*, unde costurile-țintă se stabilesc determinând mai întâi prețul competitiv al pieței, din care se diminuează rata profitului de obținut. Uneori costul-țintă nu este obținut. În acest caz, managerii trebuie să reprojecțeze produsul sau să activeze, în continuare, la o rată de profit redusă;
- ✓ *este o metodă de calculație a costurilor orientată spre clienți*, ceea ce înseamnă că cercetarea costurilor este efectuată pe baza preferințelor clienților și a reacțiilor așteptate din partea concurenților, în vederea calității și prețului de vânzare al produsului, precum și a termenului de livrare;
- ✓ *este o metodă de calculație a costurilor orientată pe ciclul de viață al produsului*. Rolul costului pe ciclul de viață al produsului este de a reduce cheltuielile de posesie (ulterioare) pentru client.

**Bibliografie:**

1. HORNGREN Charles T., DATAR Srikant M., FOSTER George. *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*. Editura ARC, Chișinău: 2006. 940 p.
2. *Contabilitatea de gestiune & Control de gestiune*. Coordonatori: Caraiani Chirița, Dumitrana Mihaela. Ediția a II-a, Editura InfoMega, București: 2005. 464 p.
3. SGÂRDEA Florinel Marian. *Contabilitatea managerială aprofundată*. Editura ASE, București: 2009. 277 p.
4. *Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor*. În: Monitorul Oficial al RM, 2013, nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.

**ASPECTE PROBLEMATICE PRIVIND SEDIUL PERMANENT AL ENTITĂȚII**

*Lect. sup. dr. Inga COTOROS, ASEM*

*During the business entities PEs is a current issue. Thus, although there are some definitions and descriptions on the permanent establishment, permanent establishment, implementation is a completely different situation. Permanent establishment or fixed base is a fixed place of business through which the non-resident carries out, in whole or in part, entrepreneurial activity in Moldova, either directly or through an agent with dependent status.*

*The term "fixed place of business through which an entity is wholly or partly carried on" cover – according to the documents mentioned above – any buildings, equipment or facilities used for the activity nonresident, whether or not they are used exclusively for this purpose.*

**Cuvinte-cheie:** entitate; sediu permanent; reprezentanță permanentă; rezident; nerezident.

**JEL:** M-41

Pe parcursul desfășurării activității entităților, problematica sediilor permanente este una actuală. Astfel, deși există unele definiții și descrieri privind sediul permanent, reprezentanță permanentă, punerea în practică este o cu totul altă situație. Conform art. 5 pct.15 din Codul fiscal al Republicii Moldova, **reprezentanța permanentă** sau bază fixă reprezintă un loc fix de afaceri prin care nerezidentul desfășoară, integral sau parțial, activitate de întreprinzător în Republica Moldova, fie direct, fie printr-un agent cu statut dependent, inclusiv:

- a) un loc de conducere, o filială, o reprezentanță, o secție, un oficiu, o fabrică, o uzină, un magazin, un atelier, precum și o mină, o sondă petrolieră sau de gaze, o carieră sau orice alt loc de extracție a resurselor naturale sau de cultivare a culturilor agricole;
- b) un șantier de construcție, un proiect de construcție, asamblare sau montaj ori activități de supraveghere tehnică, deservire și exploatare a utilajului legate de acestea, numai dacă asemenea șantier, proiect sau activități continuă pentru o perioadă mai mare de 6 luni;
- c) comercializarea mărfurilor din depozite amplasate pe teritoriul Republicii Moldova și care aparțin nerezidentului sau sunt arendate de acesta;
- d) prestarea altor servicii, desfășurarea altor activități, în decursul unei perioade mai mari de 3 luni, cu excepția celor tratate ca reprezentanță, potrivit pct.20), precum și a muncii conform contractului (acordului) de muncă și activității profesionale independente, dacă prezentul cod nu prevede altfel;
- e) desfășurarea în Republica Moldova a oricărei activități, care corespunde uneia din condițiile prevăzute la lit.a)-d), de către un agent cu statut dependent sau menținerea de către acest agent, în Republica Moldova, a unui stoc de produse sau mărfuri din care livrează produse sau mărfuri în numele nerezidentului.

În înțelesul Codului Fiscal, reprezentanța permanentă a unei persoane fizice nerezidente se consideră a fi bază fixă.

Definiția noțiunii de „**sediul permanent**” o găsim în „*Convenția între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul României pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitul pe venit și pe capital*” și „*Acordul între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii Turcia pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitul pe venit și prevenirea evaziunii fiscale*”, conform căreia **sediul permanent înseamnă un loc fix de afaceri prin care o entitate își desfășoară, în întregime sau în parte, activitatea sa**. Sintagma „**loc fix de afaceri prin care o entitate își desfășoară, în întregime sau în parte, activitatea sa**” acoperă – potrivit actelor sus-menționate – orice fel de clădiri, echipamente sau instalații utilizate pentru desfășurarea activității nerezidentului, indiferent, dacă acestea sunt ori nu utilizate exclusiv în acest scop. Un loc de activitate există și acolo unde nu sunt construite sau nu sunt necesare clădiri pentru desfășurarea activității nerezidentului, ci dispune doar de un spațiu. Nu este important dacă clădirile, echipamentele sau instalațiile sunt deținute în proprietate, sunt închiriate ori se găsesc în alt fel la dispoziția nerezidentului. Un loc de activitate poate fi constituit de o tarabă în piață sau locul de activitate poate fi situat în clădirea unei alte entități, atunci când un nerezident are în permanență la dispoziție anumite clădiri sau părți ale acestora, deținute în proprietate de altă entitate.

Este suficient ca un nerezident să aibă la dispoziția sa un *spațiu utilizat pentru activități economice*, pentru ca acesta să constituie un loc de activitate, nefiind necesar niciun drept legal de utilizare a respectivului spațiu.

Deși nu este necesar niciun drept legal oficial de utilizare a unui anumit spațiu pentru ca locul respectiv să constituie sediu permanent, *simpla prezență a unui nerezident într-o anumită locație nu înseamnă că locația respectivă se găsește la dispoziția aceluia nerezident*.

În continuare, vom prezenta o serie de situații în care reprezentanți ai unui nerezident sunt prezenți în spațiile unei alte entități:

- Un vânzător care își vizitează cu regularitate un client principal pentru a primi comenzi și se întâlnește cu directorul de achiziții în biroul acestuia. În acest caz, *clădirea clientului nu se află la*



*dispoziția entității pentru care lucrează vânzătorul și nu constituie un loc fix de activitate prin care se desfășoară activitățile nerezidentului.* Cu toate acestea, în funcție de situația existentă, se poate aplica **art. 5 pct. 15** din Codul Fiscal, pentru a considera că există un sediu permanent, text care prevede că, pe cale de derogare de la regulile generale, un nerezident este considerat a avea un sediu permanent în Republica Moldova, în ceea ce privește activitățile pe care o persoană, alta decât un agent cu statut independent, le întreprinde în numele nerezidentului, dacă persoana acționează în Republica Moldova în numele nerezidentului și dacă este îndeplinită una din următoarele condiții:

- a) persoana este autorizată și exercită în Republica Moldova autoritatea de a încheia contracte în numele nerezidentului, cu excepția cazurilor în care activitățile respective sunt limitate la cele prevăzute de Codul Fiscal: folosirea unei instalații numai în scopul depozitării sau al expunerii produselor ori bunurilor ce aparțin nerezidentului; menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi depozitate sau expuse; menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi procesate de către o altă persoană; vânzarea de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident, care au fost expuse în cadrul unor expoziții sau târguri fără caracter permanent ori ocazionale, dacă produsele ori bunurile sunt vândute nu mai târziu de o lună după încheierea târgului sau a expoziției; păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul achiziționării de produse sau bunuri ori culegerii de informații pentru un nerezident; păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul desfășurării de activități cu caracter pregătitor sau auxiliar de către un nerezident;

- b) persoana menține în Republica Moldova un stoc de produse sau bunuri din care livrează produse sau bunuri în numele nerezidentului.

- Un angajat al unei entități căruiua i se permite, pe o perioadă îndelungată de timp, să utilizeze un birou în sediul unei alte entități pentru a asigura respectarea de către entitatea din urmă a obligațiilor asumate prin contractul încheiat cu prima entitate. În acest caz, angajatul desfășoară activități legate de obiectul primei entități, iar biroul ce se găsește la dispoziția sa în sediul celeilalte entități va constitui un sediu permanent al angajatorului său, dacă biroul este pus la dispoziția sa pe o perioadă de timp suficient de lungă pentru a constitui un «loc de activitate» și dacă activitățile efectuate acolo depășesc activitățile precizate în Codul Fiscal.

- O firmă de transport rutier care folosește zilnic o perioadă scurtă de timp o platformă de livrare din depozitul clientului său, pentru a livra mărfuri achiziționate de acel client. În acest caz, prezența firmei de transport rutier la platforma de livrare este de scurtă durată și entitatea nu poate considera că acel loc se află la dispoziția sa și constituie un sediu permanent al entității.

- Un zugrav care, timp de 2 ani, petrece 3 zile pe săptămână într-o clădire mare de birouri ce aparține principalului lui client. În acest caz, prezența zugravului în acea clădire de birouri în care își desfășoară activitatea, respectiv zugrăvește, constituie un sediu permanent al zugravului.

Obligația precum că „**locul de activitate trebuie să fie fix**” este interpretată, prin reglementări, ca fiind de natură să permită stabilirea unei legături între locul de activitate și un anumit punct geografic. Nu este importantă perioada de timp în care o entitate a unui stat contractant operează în celălalt stat contractant, dacă nu face acest lucru într-un loc distinct, dar nu înseamnă că echipamentul ce constituie locul de activitate trebuie să fie efectiv fixat pe sol. Este suficient ca echipamentul să rămână într-un anumit loc. Atunci când activitățile economice ale unei entități sunt deplasate între locații învecinate, pot exista dificultăți în a stabili dacă există un „singur loc de activitate”.

Dacă există mai multe locuri de activitate și dacă celelalte condiții ale sediului permanent sunt îndeplinite, la fiecare dintre aceste locuri, entitatea va avea mai multe sedii permanente. Se consideră că există un singur loc de activitate atunci când o anumită locație, în interiorul căreia sunt deplasate activitățile, poate fi identificată ca formând un tot unitar din punct de vedere comercial și geografic, în ceea ce privește activitatea respectivă. Astfel:

- atunci când un zugrav lucrează succesiv în cadrul unei serii de contracte fără legătură între ele pentru mai mulți clienți diferiți, într-o clădire mare de birouri, fără să existe contract pentru un proiect complex de zugrăvire a clădirii, clădirea nu este considerată ca unic loc de activitate. Dacă însă un zugrav efectuează, în cadrul unui singur contract, lucrări în toată clădirea pentru un singur client, acest contract reprezintă un singur proiect și clădirea, în ansamblul său, este un singur loc de activitate pentru lucrările de zugrăvit, deoarece constituie un tot unitar din punct de vedere comercial și geografic;

- atunci când un consultant lucrează în diferite sucursale din locații diferite în cadrul unui singur proiect de instruire profesională a angajaților unei bănci, fiecare sucursală este considerată separat. Dacă, însă, respectivul consultant se deplasează dintr-un birou în altul în cadrul aceleiași sucursale, se va considera că el rămâne în același loc de activitate. Locația unică a sucursalei se încadrează în condiția de tot unitar din punct de vedere geografic, situație care lipsește în cazul în care consultantul se deplasează între sucursale aflate în locații diferite.

Deoarece locul de activitate trebuie să fie fix, se consideră sediu permanent, dacă acel loc de activitate are *un anumit grad de permanență*. Se consideră astfel că există un sediu permanent atunci când *locul de activitate a fost menținut pe o perioadă mai lungă de 6 luni*. Astfel, în cazul activităților a căror natură este repetitivă, fiecare perioadă în care este utilizat locul de activitate trebuie analizată *în combinație cu numărul de ocazii în care s-a utilizat respectivul loc, care se pot întinde pe un număr de ani*.

Pentru ca un loc de activitate să constituie sediu permanent, entitatea ce îl utilizează trebuie să își desfășoare, integral sau parțial, activitățile prin acel loc de activitate. Activitatea nu trebuie să fie permanentă, în sensul că nu există întreruperi ale operațiunilor, ci operațiunile trebuie desfășurate cu regularitate. *Întreruperile temporare de activitate* nu determină încetarea existenței sediului permanent. Când un anumit loc de activitate este utilizat numai în intervale scurte de timp, dar aceste utilizări au loc cu regularitate pe perioade lungi, locul de activitate nu trebuie considerat ca fiind de natură strict temporară.

#### **Bibliografie:**

1. Codul Fiscal al RM./ „Contabilitate și Audit”, 2015, nr. 1.
2. Codul Civil al RM/ Monitorul Oficial al RM nr.82-86 din 22.06.2002.
3. Convenția între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul României pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital. /Întocmită la Chișinău la 21.02.1995.
4. Acordul între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii Turcia pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitul pe venit și prevenirea evaziunii fiscale./Întocmit la Chișinău la 25.06.1998.

### **ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ ОТЧЕТ ОРГАНИЗАЦИИ: ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ В КОНТЕКСТЕ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ**

*К.э.н. Людмила МАСЬКО,  
зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита  
УО «Полоцкий государственный университет», г. Новополоцк,  
Республика Беларусь*

*We investigate the current state of accounting – analytical support environmental activities of economic entities. The proposed form of an environmental report will provide the necessary, accurate and complete user information on environmental performance of organizations in the context of sustainable development.*

**Key words:** *accounting-analytical support, environmental activities, information on environmental, environmental report.*

В соответствии с Национальной стратегией устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года: «Учет вопросов сохранения окружающей среды должен осуществляться на основе результатов научных исследований путем разработки экологических показателей, характеризующих качество жизни; поиска экономических стимулов, способствующих экологизации производства и рациональному природопользованию; оценки новых технологий и продукции с позиций обеспечения

ресурсосбережения и экологической эффективности» [1]. Вместе с тем в Республике Беларусь не регламентирован порядок формирования экологической отчетности субъектов предпринимательства. В связи с этим необходимо исследовать современное состояние учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности и разработать направления совершенствования форм отчетности с целью формирования информации по экологическим аспектам предпринимательской деятельности.

Для выявления уровня современного состояния учетно-аналитического обеспечения природоохранной деятельности отечественных организаций было проведено его исследование по трем аспектам: форме, идентификации в системе учета, представлению в отчетности.

Результаты проведенного исследования позволяют сделать вывод о том, что субъекты хозяйствования не формируют в учете необходимую информацию о природоохранной деятельности, так как данное требование не закреплено законодательно. По нашему мнению, отсутствие учетных данных о природоохранной деятельности организации негативно влияет на экологизацию микро- и макроэкономических показателей. На наш взгляд, дальнейшее сохранение такого подхода к отражению экологической информации в системе бухгалтерского учета и формах отчетности не позволяет выполнять в полном объеме положения Национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года, а также обеспечивать практику хозяйственной деятельности организаций учетной информацией, способствующей экологизации производства и рациональному природопользованию в целях обеспечения ресурсосбережения, сохранения и улучшения качества окружающей среды, повышения экологической эффективности принимаемых управленческих решений.

Считаем, что в *формах отчетности* организаций в обязательном порядке должна находить отражение информация о природопользовании и формах природоохранной деятельности, что в свою очередь обеспечит современные потребности в таких данных.

Так например, Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь формируется информация по затратам на охрану окружающей среды, находящаяся в свободном доступе для заинтересованных пользователей на сайте данной организации. На наш взгляд, изучая ее сложно определить содержит она информацию о текущих природоохранных затратах или природоохранных мероприятиях. В связи с этим для установления необходимости и востребованности информации по природоохранной деятельности организаций нами был проведен опрос, респондентами которого выступали работники ОАО «Нафтан» г. Новополоцка, имеющие техническое и экономическое образование.

Сложность понимания представленных показателей Национального статистического комитета Республики Беларусь по затратам на охрану окружающей среды наблюдалась при изучении их респондентами, которыми были заданы соответствующие вопросы, представленные в таблице 1.

По нашему мнению, уровень вопросов, заданных респондентами, достаточно высокий. Это свидетельствует о заинтересованности информацией о различных аспектах охраны окружающей среды. В связи с этим состав и содержание представленных показателей Национального статистического комитета Республики Беларусь по затратам на охрану окружающей среды нуждаются в существенной доработке, которая может быть осуществлена путем реформирования методического обеспечения системы бухгалтерского учета и статистической отчетности по природоохранной деятельности организаций.

Считаем, что представленная информация Национального статистического комитета Республики Беларусь должна быть детализирована по формам природоохранной деятельности, что повысит ее качество в целом и облегчит понимание пользователями.

Например, Я.В. Соколов и В.Я. Соколов при исследовании вопросов экологического учета выделяют три возможных пути отражения в отчетности затрат на охрану природы: «1) составляется отдельная, параллельная традиционной бухгалтерской отчетности, отражающая расходы по природоохранным мероприятиям; 2) в традиционной бухгалтерской отчетности выделяется статья, концентрирующая такие расходы; 3) все подобные расходы рассредоточиваются по отдельным статьям бухгалтерской отчетности. Уже сейчас бухгалтерам рекомендуют составление экобалансов, т.е. отчетности, отражающей влияние расходов, связанных с природоохранными мероприятиями» [2, с. 270].

Таблица 1

**Вопросы респондентов при изучении показателей статистического комитета Республики Беларусь по затратам на охрану окружающей среды**

Вопросы	Респонденты, имеющие техническое образование	Респонденты, имеющие экономическое образование
Направлены ли представленные затраты на уменьшение истощения природных ресурсов?	+	
В каких отраслях экономики осуществлены эти затраты?	+	+
Инвестиции в основной капитал в составе затрат включены в статьи текущих?		+
Представленные затраты включают только текущие или в их состав входят долгосрочные?		+
Включены ли в состав данных затрат разработки по альтернативным источникам энергии?	+	
Содержат ли позиции инвестиций затраты по защите недр?	+	+
Почему в составе затрат нет данных по охране лесов?	+	+
Входят ли в состав затрат данные по использованию и переработке вторсырья?	+	
Отражены ли в составе данных затрат вложения в экологически чистые передвижные источники, например электромобили или велосипеды для передвижения по территории заводов?	+	
Представленные данные содержат информацию по промышленным предприятиям страны или и социально значимым?		+

*Источник: Собственная разработка на основании опроса респондентов*

Профессор Центра исследований социального и экологического учета при Университете Данди, Шотландия Р. Грей, в рекомендациях по составу данных сводного экологического отчета, отмечает: «...обнародование результатов деятельности в области охраны окружающей среды остаются добровольными, это будет уделом меньшинства, в основном крупных компаний [3, с. 35]... Экологические отчеты — не только важный механизм демонстрации для общественности своей готовности к действиям по охране окружающей среды, но и результат самих действий» [3, с. 35].

Результаты проведенного исследования обосновывают предлагаемый авторский вариант формы приложения к бухгалтерской отчетности — «Экологический отчет». Данная форма отражает аспекты экологизации микроэкономических показателей, представляемых субъектами хозяйствования в формах бухгалтерской и статистической отчетности. Информация данного отчета структурирована по видам экологических активов и обязательств субъектов хозяйствования в разрезе природопользования и природоохранной деятельности.

Важно отметить, что предлагаемая форма «Экологический отчет» является одним из значимых источников информации на этапе планирования аудита экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами. Сравнение итоговых сумм отчета по позициям экологические активы (всего) и экологические обязательства (всего) (*Экологический результат*) позволит достоверно установить существенность влияния экологических вопросов на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица. Это будет являться основой принятия решения аудиторской организацией о первоочередности аудита экологических вопросов: с экологических активов или экологических обязательств. Информация предложенной формы «Экологический отчет» будет способствовать последовательному установлению циклов, подциклов и объектов аудита экологических вопросов организации по операциям с экологическими активами и обязательствами.

Следовательно, будет реализован предлагаемый автором комплексный подход сегментирования данных учета и бухгалтерской отчетности при проведении аудита экологических вопросов бухгалтерской отчетности организаций

### Литература:

1. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 г. / Нац. комис. по устойчивому развитию. Респ. Беларусь; редкол.: Я.М. Александрович [и др.]. – Минск : Юнипак, 2004. – 202 с.
2. СОКОЛОВ, Я.В. *История бухгалтерского учета : учебник* / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Магистр, 2009. – 287 с.
3. ГРЕЙ, Р. *Экологический учет: введение в основные проблемы* / Р. Грей // Экологический учет и аудит: сб. ст. / под ред. Л.З. Шнейдмана. – М., 1997. – С.5-38.

### Рекомендуемая форма приложения к годовому отчету организации «Экологический отчет» (фрагмент)

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. (руб.)

Наименование экологических активов и обязательств	Итого на начало года	Виды деятельности											В том числе		
		Виды природоохранной деятельности в разрезе отдельных природных сред								Природопользование			Итого на конец года	Природоохранная деятельность	Природопользование
		охрана атмосферного воздуха	охрана водных ресурсов	охрана земель и т.д.	охрана биоразнообразия и ландшафтов, в том числе		специальные сферы природоохранной деятельности		Итого	земля	вода и др	Итого			
					охрана лесных ресурсов и нелесных растительных комплексов	охрана и воспроизводство животного мира	обращение с отходами производства и потребления	борьба с шумом и вибрацией							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
<i>Экологические активы, всего</i>	0	8 200 000							8 200 000	1 254 220		1 254 220	9 454 220	8 200 000	1 254 220
<i>В том числе: и т.д.</i>															
<i>Экологические обязательства, всего</i>		100 000							100 000	200 000		200 000	300 000	100 000	200 000
<i>В том числе: и т.д.</i>															
<i>Экологический результат: (Экологические активы, всего – Экологические обязательства, всего)</i>		8 100 000							8 100 000	1 054 220		1 054 220	9 154 220	8 100 000	1 054 220

*Источник: собственная разработка на основе изучения нормативной и специальной экономической литературы.*

## НЕДОСТАТКИ МЕТОДОЛОГИИ И МЕТОДИК СОСТАВЛЕНИЯ И ИНТЕРПРЕТАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

*К.э.н. Татьяна НАЛЕЦКАЯ, БГЭУ, Минск*

*В статье рассмотрены понятие, цель содержание и основные направления развития бухгалтерской (финансовой) отчетности в Республике Беларусь. Обоснованы основные недостатки современной методологии и методик составления бухгалтерской отчетности, не позволяющие применять результаты интерпретации ее показателей для принятия различного рода экономических решений. Предложены направления преодоления сложившихся негативных моментов.*

**Ключевые слова:** *Бухгалтерская (финансовая отчетность), цель и значение, методологические проблемы, многомерность оценки.*

*The article discusses the concept, purpose and content of the main directions of development of accounting (financial) statements in the Republic of Belarus. Substantiated the main shortcomings of modern methodology and techniques of the financial statements that do not allow to apply the results of the interpretation of its parameters for making various types of economic decisions. The directions to overcome the prevailing negative points.*

**Key words:** *accounting (financial) statements, the purpose and significance, methodological problems, multidimensional assessment.*

Бухгалтерская отчетность представляет собой совокупность форм отчетности, характеризующих финансовое и имущественное положение организации за отчетный период. Она основывается непосредственно на данных синтетического и аналитического бухгалтерского учета и подтверждается первичными документами. Показатели бухгалтерской отчетности являются документально аргументированными, едиными по составу и имеют своей целью удовлетворение потребностей в необходимой информации всех заинтересованных пользователей.

В последние годы термин бухгалтерская отчетность вытесняется понятием «финансовая отчетность», что обусловлено переходом на международные стандарты финансовой отчетности. Согласно МСФО, финансовая отчетность представляет собой структурированное представление финансового положения и финансовых результатов деятельности организации.

Стратегия дальнейшего применения МСФО в Республике Беларусь определена в новом Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», принятом 12 июля 2013 г. Закон предусматривает, что бухгалтерскую отчетность по МСФО в Республике Беларусь будут предоставлять общественно-значимые организации, включая банки, страховые компании, крупные АО, обладающие дочерними предприятиями с 2016 года. В Законе содержится ряд практических требований к бухгалтерскому учету, в той или иной степени приближающих эти требования к международным нормам, а также к порядку предоставления и публикации годовой консолидированной отчетности, составленной согласно МСФО. Сближение национальных стандартов отчетности с МСФО должно в будущем упростить многие бизнес-процессы в мире и стать следующим этапом в развитии понятия «финансовая отчетность».

Следует отметить, что основной целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении и результатах хозяйственной деятельности организации широкому кругу заинтересованных лиц для принятия различного рода экономических решений. Однако, в настоящее время, содержащаяся в финансовой отчетности информация позволяет в полной мере дать оценку деятельности руководства организации по управлению ресурсами отчитывающейся организации.

Во многом сложившаяся ситуация обусловлена доминированием оценки активов организации по себестоимости при обобщении информации на синтетических счетах и в бухгалтерской отчетности организаций промышленности.

На протяжении многих лет приоритетной задачей бухгалтерского учета признавалось обеспечение возможности осуществления наиболее простого и доступного для понимания

расчета финансовых результатов, что соответствует теории динамического баланса. Теории динамического баланса противопоставляется теория статического баланса, основная цель которого – «...защитить интересы кредиторов» [1, с.6], а задача – «... выявить реальную стоимость имущества собственника на день составления баланса» [1, с.6]. В основу данной системы учета положена необходимость определения того, «...позволит ли реализация (продажа) всех активов предпринимателя на данный момент получить сумму, необходимую для оплаты кредиторской задолженности» [1, с.44]. В соответствии с теорией статического баланса активы должны быть оценены «...по стоимости возможной (потенциальной) продажи на соответствующем рынке; если такого рынка нет, можно обратиться к цене, указанной в предыдущем или аналогичном договоре» [1, с.53].

Следует отметить, что абсолютное следование одному из приведенных подходов и полное отрицание другого привело бы к ущемлению интересов отдельных групп пользователей информации, сформированной в системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организаций. В связи с этим на практике наблюдается смешение отдельных положений теорий статического и динамического баланса, в частности, использование различных оценок по отношению к различным объектам бухгалтерского учета. Так, в МСФО рекомендовано применение смешанной модели оценки, сочетающей справедливую и первоначальную стоимости, применяемые в соответствии с экономическим содержанием конкретных объектов учета и исходя из полезности получаемых на основе используемой методики оценки показателей для принятия управленческих решений.

Подчеркнем, что по отношению к оценке готовой продукции в МСФО, а именно в МСФО (IAS) 2 «Запасы», в настоящее время нашел отражение третий подход, который занимает промежуточное положение между теорией статического баланса (оценка готовой продукции в составе активов по ценам ее возможной реализации) и теорией динамического баланса (оценка готовой продукции в составе средств по себестоимости). Суть рассматриваемой методики состоит в оценке запасов «...по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи» [2, с.2]. При этом в каждом отчетном периоде балансовая стоимость конкретного вида запасов определяется на основе результатов сравнения их себестоимости со стоимостью, рассчитанной исходя из чистой цены продажи, под которой понимается «...расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи» [2, с.2]. Применение рассматриваемого подхода приводит к тому, что в стоимости остатков материальных ресурсов (сырья, материалов, готовой продукции и т.п.), отражаемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, часть изделий включается по их себестоимости, а часть – по ценам возможной реализации (за вычетом затрат на завершение производства и продажу). Вследствие смешения оценок пользователи отчетности не получают информацию ни о затратах, понесенных на приобретение и создание материальных ресурсов, ни о реальной стоимости реализации данных видов краткосрочных активов организации на отчетную дату, что не позволяет достичь цели как динамического, так и статического баланса.

Применяемые в настоящее время методики не обеспечивают также возможности формирования в системе бухгалтерского учета и отчетности показателей, необходимых для заполнения в формах государственной статистической отчетности. Вместе с тем одним из важнейших методологических аспектов бухгалтерского учета является необходимость осуществления роли информационной базы для принятия решений не только на микроуровне организаций, но и на уровне отраслей и экономики страны в целом. При этом обобщение информации на уровне отраслей и экономики страны в целом осуществляется с применением специфического статистического инструментария, который накладывает определенный отпечаток на методики формирования в бухгалтерском учете показателей микроуровня организаций, представляемых в формах государственной статистической отчетности.

Проблема распределения обязанностей между бухгалтерским учетом и статистикой давно является предметом широкой дискуссии в специальной экономической литературе. Если первоначально авторы были склонны ограничивать область применения бухгалтерского учета хозяйственной жизнью предприятий (Е. Банфи, М. Батенков, Ф. Беста [3, с.60]), то с 1926 г. они пришли к иному мнению. Так, И.А. Кленов писал: «Везде и всюду запросы статистики упираются в бухгалтерию или, в лучшем случае, нужные сведения берутся из первичных документов последней, с

последующим синтезом и обработкой их, согласно методам статистики» [3, с.61]. В свою очередь уже в настоящее время П.Я. Папковская отмечает: «Статистического учета нет как такового, а есть статистика. Это и специальность, и сфера экономической деятельности, и наука с присущими ей специфическими методами экономического исследования. Бухгалтерский учет на предприятиях формирует необходимую информационную базу для статистики и представляет в виде форм статистической отчетности» [4, с.154].

Основным фактором, препятствующим формированию показателей, используемых при формировании статистических показателей мезо- и макроуровней непосредственно в системе бухгалтерского учета, является применение оценки активов по фактической себестоимости, что не согласуется с методологией системы национальных счетов. Например, для определения показателей производства продукции необходимость обеспечить сопоставимость показателей произведенной, реализованной и оставшейся на складе готовой продукции диктует применение на уровнях мезо- и макроэкономической статистики подхода, в соответствии с которым «...основным принципом оценки рыночного выпуска является использование рыночных цен, преобладающих в период производства товаров и оказания услуг» [5]. При этом «...для устранения влияния различных ставок налогов и субсидий на продукты на структуру производства выпуск, промежуточное потребление и валовая добавленная стоимость по видам экономической деятельности рассчитываются в основных ценах» [5]. Под термином «основная цена» при этом понимается «...цена, получаемая производителем за единицу товара или услуги, исключая любые налоги на продукты и включая субсидии на продукты (кроме субсидий на импорт)» [5]. В связи с этим можно привести высказывание Ж. Ришара: «... если бухгалтер предприятия думает о себестоимости и цене реализации и может с трудом, из практических соображений, допустить, что непроданная продукция будет оценена по текущим рыночным ценам, то национальный счетовод, принимая во внимание макроэкономические наблюдения, посмотрит на эту проблему по-другому: чтобы обеспечить однородность своих расчетов, он должен будет оценивать продукцию на складах по текущим ценам, с тем чтобы обеспечивать сопоставимость и возможность сложения ее с проданной продукцией» [1, с.104].

Из сложившегося положения возможны два выхода. В соответствии с первым усиливается роль пояснительной записки, в которой описываются все способы и варианты оценки активов и обязательств, доходов и затрат. Однако к данным описаниям необходимо представить информацию о величине этих же показателей при других вариантах оценки. Именно потребность в представлении стоимостного выражения возможных и применяемых оценок в учете обуславливает второй вариант – формирования финансовой отчетности применяя многомерную оценку, которая предполагает представление информации в различных оценках, но не в одной выбранной из их возможной совокупности. Возможность формирования многомерной финансовой отчетности обеспечивается системой регулирующих счетов, которые позволяют не только отразить в разных оценках имущество и обязательства, но и показать интервал величины финансового результата от минимального при признании активов в нетто-оценке до максимального, когда имущество отражено в продажных ценах.

#### **Список использованных источников:**

1. РИШАР, Ж. *Бухгалтерский учет: теория и практика* / Ж. Ришар; под ред. Я.В. Соколова: пер. с фр. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 Запасы // Сайт Совета по МСФО [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/ru/2009/ias2.pdf>. – Дата доступа: 12.03. 2015.
3. ШЕВЛЮКОВ, А.П. *Теоретические основы макроэкономической концепции бухгалтерского учета* / А.П. Шевлюков. – Минск: БГЭУ, 2001. – 164 с.
4. ПАПКОВСКАЯ, П.Я. *Производственный учет в АПК: теория и методология* / П.Я. Папковская. – Минск :Информпресс, 2001. – 216 с.
5. Методика по формированию счета производства: утв. постановлением Нац. стат. ком. Респ. Беларусь от 27.12. 2010 г. № 282: в ред. постановления Нац. стат. ком. Респ. Беларусь от 13.05. 2011 г. № 78 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 4000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.



## CONTROLUL PERFORMANTELOR ENTITĂȚII PRIN SISTEMUL DE BUGETE

*Lect. sup. univ. Maia BAJAN, ASEM*

*L'actualité des système de mesure de la performance est étroitement liée au fait que les budgets ne semblent plus en mesure aujourd'hui d'assurer certains rôles qui leur revenaient jusqu'alors. Or curieusement, on constate à la fois que les systèmes de mesure de la performance se développent dans les entreprises et que le budget, pourtant critiqué, est toujours autant sollicité. L'article s'intéresse donc aux interactions entre les deux outils et aux facteurs qui les influencent. Il montre, à partir des résultats d'une recherche action, qu'une évolution des budgets est nécessaire pour que les systèmes de mesure de la performance puissent assurer leurs fonctions fondamentales.*

**Cuvinte-cheie:** buget, performanță, control bugetar.

**JEL:** M-41

Performanța este importantă în orice activitate, și cu atât mai mult în domeniul economic, iar evaluarea performanței reprezintă un element-cheie pentru orice entitate. Aceasta trebuie să integreze, în strategia de dezvoltare a entității, standardele referitoare la elementele sociale și de mediu, cu scopul de a asigura sustenabilitatea activităților derulate prin armonizarea obiectivelor economice și sociale. Conceptul de performanță este dificil de definit, deoarece multe abordări ale acesteia existente în literatura de specialitate comport, uneori, un caracter ambiguu.

În opinia noastră, definirea conceptului de performanță în entitățile economice trebuie să surprindă mai multe aspecte. Diferiți actori economici văd performanța în funcție de interesele lor. Astfel, managerii sunt interesați de performanța globală a entității, investitorii vor percepe performanța prin prisma rentabilității investiției, clienții vor manifesta interes față de stabilitatea entității, iar creditorii prin solvabilitate și lichiditate.

În baza celor prezentate, informațiile contabile se află într-o permanentă mișcare și sunt destinate diferiților utilizatori, iar utilitatea acesteia (a informației contabile) în cadrul comunicării financiare se justifică în condițiile în care utilizatorii o folosesc pentru a vedea realitatea economică a entității cu scopul luării celor mai eficiente decizii pe viitor. Cunoașterea și utilizarea informațiilor contabile relevante pentru entitate constituie un fundament în luarea deciziilor manageriale.

Astfel, entitatea trebuie să dispună de un sistem de informații capabil să măsoare performanța entității prin organizarea controlului de gestiune, care să aibă la bază una dintre următoarele tehnici de gestiune:

- metoda costurilor standard;
- bugetele.

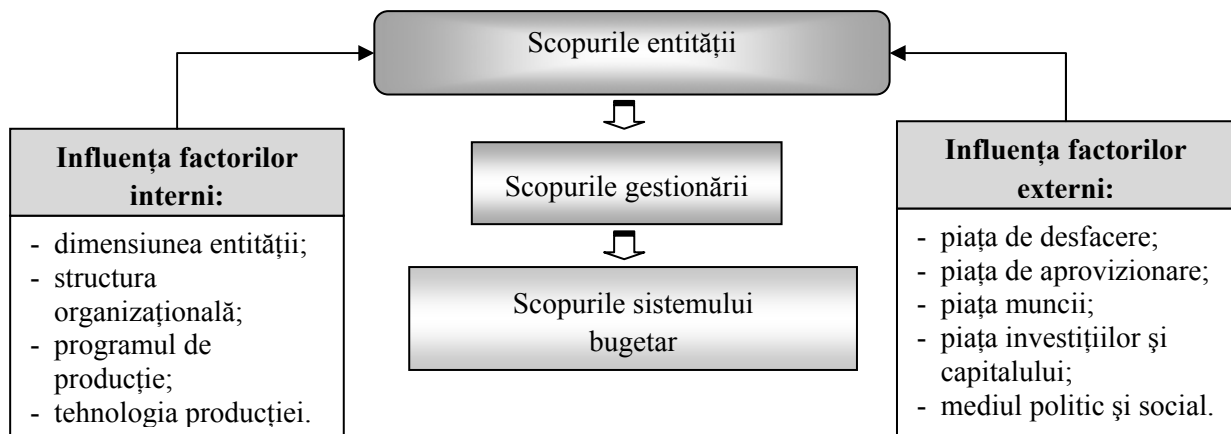
**Metoda costurilor standard** reprezintă o tehnică de control dintre costurile standard și cele efective, care oferă un indicator pentru evaluarea performanțelor, care poate fi utilizat pentru controlul costurilor. Prin analiza abaterilor, se determină ariile de activitate eficiente și neeficiente, precum și determinarea cauzei de apariție a acesteia și identificarea persoanei responsabile. Introducerea abaterilor de la costurile standard în rapoartele de performanță aduce un grad de exactitate procesului de evaluare.

**Bugetul** reprezintă referința, scopul, obiectivul în funcție de care diverși actori ai entității își vor organiza activitatea. Bugetele sunt instrumente fundamentale ale gestiunii previzionale și de luare a deciziei.

Un sistem bugetar tinde să obțină informații relevante în scopul cunoașterii, planificării și înțelegerii evenimentelor importante, care se petrec și afectează entitatea.

Această fază de previziune se integrează normal în procesul de elaborare a bugetelor și a controlului de gestiune. La prima vedere, se poate spune că gestiunea bugetară privește traducerea programului de activitate în termeni de buget și supravegherea gradului de realizare al previziunilor corespunzătoare. Controlul de gestiune implică o viziune mai largă, în măsura în care include faza precedentă și asigură coerența între programul de activitate și obiectivele generale ale entității. Aceasta furnizează informații privind nivelul costurilor previzionate și efective, abaterile dintre ele, cauzele care le-au generat și persoanele responsabile pentru abaterile apărute.

Procesul de elaborare și funcționare a bugetelor trebuie să țină cont de anumite obiective, funcții și principii. Totodată, la elaborarea sistemului bugetar trebuie să se ia în considerare influența factorilor interni și externi redați în figura 1.



**Figura 1. Influența mediului extern și intern asupra sistemului de gestionare și bugetare**

*Sursa: Elaborat de autor*

Factorii interni influențează modul de pregătire, coordonare și controlare a bugetelor, majoritatea fiind controlabili. Schimbările, care se produc în mediul intern și extern, exercită o influență corespunzătoare asupra funcționării entității, în ansamblu, și a sistemului de bugetare a acesteia în particular. Din aceste considerente, pentru a organiza activitatea eficientă a sistemului bugetar, este necesar să se țină cont de influența fiecărui factor în parte.

Elaborarea și întocmirea bugetelor nu are niciun impact asupra măsurării performanței, dacă acestea nu ar fi însoțite de explicarea performanței [5, p.526]. Controlul bugetar are ca scop analiza abaterilor între costurile efective și costurile standard, fiind orientat la luarea măsurilor corective. Orice abatere înregistrată trebuie să fie vizată pentru a-i aduce un comportament coerent cu cel urmărit de entitate. Abaterile calculate nu trebuie să fie exhaustive, ci să concentreze atenția managerilor asupra evenimentelor importante.

Controlul bugetar trebuie să fie periodic, astfel, responsabilul poate informa ierarhia prin intermediul rapoartelor care prezintă informații referitoare la:

- compararea datelor efectiv înregistrate cu valorile bugetate;
- determinarea abaterilor, explicându-le doar pe cele semnificative;
- evidențierea măsurilor luate de managerul responsabil în baza abaterilor constatate pentru a orienta acțiunea pe viitor.

În funcție de abaterile înregistrate în sistemul controlului bugetar, destinatarul rapoartelor va adresa responsabililor cereri de explicații complementare și deciziile luate de nivelul ierarhic pe baza rezultatelor controlului. Din șirul de abateri calculate, trebuie analizate doar cele semnificative, deoarece doar acestea sunt pertinente. Corectarea abaterilor poate conduce la:

- o revizuire a bugetului (standardului) stabilit anterior;
- control anticipat, când acțiunea de corectare este pusă în aplicare, înainte ca operația să fie terminată;
- control a posteriori, când acțiunea de corectare este pusă în aplicare, după ce operația e terminată și afectează doar activitățile viitoare.

Luând în considerare faptul că elaborarea bugetelor începe cu bugetul vânzărilor, economistul francez Boisselier P. propune (și-l susținem), deoarece previziunea vânzărilor trebuie să permită clasarea datelor după produse, mod de distribuire, zone geografice, la entităților mari se impune existența unui serviciu de marketing care să realizeze studii asupra produselor existente și a unor produse noi apărute pe piață [1, p.325]. Deși entitățile mici nu-și permit efectuarea unor astfel de studii ale pieței de desfacere, se impune realizarea previziunii în baza metodelor statistice.

Într-un context bugetar, se pornește de la obiective de vânzare, pentru a stabili obiective de producție și a le exprima în nivele de funcționare ale activităților solicitate. Gama de produse presupune stabilirea costurilor de activități necesare fiecărei categorii de produse. Acest buget este subdivizat la toate unitățile care sunt responsabile de vânzări și se stabilește un calendar al vânzărilor pe produs, client, canale de distribuție.

Cercetările problemelor privind sporirea eficienței și tendințelor actuale de dezvoltare a sistemului bugetar permit să concluzionăm că bugetarea trebuie să se efectueze în sistemul de gestionare al entității, întrucât permite conducerii să planifice activitatea financiară de producție, să efectueze analiza operativă a rezultatelor acesteia și să ia decizii manageriale eficiente. Analiza operativă pune la dispoziție managerilor informația privind datele bugetare, efective și abaterile pe tipuri de produse și articole de calculație. O astfel de informație permite să se compare valorile bugetare cu cele efective și să se studieze detaliat abaterile apărute, precum și cauzele acestora. Abaterile trebuie considerate temeuri pentru elaborarea măsurilor de ajustare, corectare a căror realizare are misiunea de a atinge scopurile planificate. Este de menționat faptul că abaterile apar atât în mediul intern, cât și în cel extern al entității. De aceea, nu întotdeauna abaterile constituie o dovadă a unei activități neeficiente a managerului responsabil.

Controlul bugetar, ca parte integrantă a procesului bugetar, este indisolubil legat de bugete și constituie un instrument de control și analiză al activității desfășurate prin compararea prevederilor din el cu realizările efective și stabilirea abaterilor și responsabilităților pentru abaterile în cauză, care servesc drept bază de fundamentare a deciziilor privind activitățile viitoare.

Sușinem afirmațiile savantului francez Gervais M., potrivit căruia controlul bugetar presupune comparația permanentă a rezultatelor reale și previziunilor din bugete cu scopul:

- de a cerceta cauzele abaterilor;
- de a informa diferite niveluri ierarhice;
- de a lua măsuri corective eventual necesare;
- de a aprecia activitatea responsabililor bugetari [2, p.538].

În acest sens, controlul bugetar constituie o funcție a controlului de gestiune, de care depinde calitatea acestuia. Iar sistemul controlului de gestiune al executării bugetelor reprezintă un sistem de proceduri succesive destinate: analizei și aprecierii eficienței gestionării resurselor, costurilor, entității în decursul perioadei bugetate; depistării abaterilor și pregătirii recomandărilor privind corectarea (ajustarea) abaterilor.

Calitatea deciziilor luate și obținerea performanțelor depind și de calitatea informației furnizate de sistemul informațional de gestiune. În afirmațiile savanților români, Ionașcu I., Filip A. și Stere M., informația, pentru a fi utilă în luarea deciziilor, trebuie să îndeplinească următoarele caracteristici:

- să fie fiabilă, să dea o reprezentare cât mai bună a realității;
- să fie actuală și furnizată în timp util;
- să fie completă, să indice toate elementele care permit luarea deciziilor;
- să fie pertinentă, să fie adaptată la problema vizată;
- să fie accesibilă pentru decidenți [4, p.17].

Astfel, conceptul de performanță se referă la o judecată asupra unui rezultat și la maniera în care acesta este atins, ținând cont de obiectivele și de condițiile de realizare. Măsurarea performanței depășește simpla constatare având ca obiectiv luarea deciziilor pentru ameliorarea condițiilor performante. Sistemele de măsurare și pilotaj al performanței, la nivel de entitate, trebuie să asigure strategia, per ansamblu, a acesteia prin acțiuni pertinente.

Evaluarea performanțelor este un atribut al controlului de gestiune, care nu poate fi abordat în afara unor obiective stabilite de entitate. Controlul de gestiune influențează sistemul de măsurare a performanțelor care compară rezultatele obținute, în mod efectiv, cu datele stabilite prin metoda standard-cost și bugetare. Metoda standard-cost permite compararea realizărilor din diverse centre de responsabilitate cu standardele stabilite pentru ele, aplicând sancțiuni pozitive sau negative pentru abaterile înregistrate; iar bugetul evaluează realizările prin luarea de decizii, privind politicile contabile, care trebuie adoptate pentru atingerea obiectivelor strategice.

Concluzionăm că, în acest articol, am încercat să facem trecerea de la aspectele contabile la aspectul gestionar și de control al activității entităților economice. În cuprinsul acestuia, s-a prezentat importanța bugetului ca instrument de planificare a activității entității, precum și instrumentele de gestionare a performanțelor entității economice.

#### **Bibliografie:**

1. BOISSELIER P. *Contrôle de gestion*. Vuibert, 2013, 672 p.
2. GERVAIS M. *Contrôle de gestion*. Paris: Dunod, 2005, 725 p.

3. GRUIAN C. M. *Ce înțelegem prin performanța companiei?* În: Analele Universității „Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Seria Economie, nr 4/2010, pp. 243-255.
4. IONAȘCU I., FILIP A., Stere M. *Control de gestiune*. București: Ed. Economică, 2006, 271 p.
5. JIANU I. *Evaluarea, prezentarea și analiza performanței întreprinderii*. București: Ed. CECCAR, 2007, 572 p.

## ASPECTE CONTABILE PRIVIND DECONTAREA CREAŢELOR PRIN INTERMEDIUL TEHNICILOR MODERNE

*Lect. univ., drd. Olga BORDEIANU, ASEM*

*The article is about 2 modern crediting methods: factoring and forfeiting. Factoring is a method used by a firm to obtain Cash when the available Cash Balance held by the firm is insufficient to meet current obligations and accommodate its other cash needs, such as new orders or contracts. Forfeiting is the purchasing of an exporter's receivables (the amount importers owe the exporter) at a discount by paying cash. Besides factoring and forfeiting definitions, this article contains an accounting methodology of factoring and forfeiting operations in the Republic of Moldova.*

**Cuvinte-cheie:** creanțe, forfeiting, factoring, decontarea creanțelor

**JEL:** M-41

În contextul situației economico-financiare actuale, mai multe entități se confruntă cu deficitul activelor circulante, încălcarea regimului de plăți, creșterea necontrolabilă a creanțelor. Prin urmare, problema gestiunii creanțelor rămâne a fi actuală. Unul din elementele de bază ale sistemului de gestiune a creanțelor, pe lângă planificare, analiză, monitoring, îl reprezintă etapa de aplicare a unei metode eficiente de decontare a creanțelor. Atunci când este ineficientă utilizarea unei forme standard de decontare a creanțelor, cum ar fi: decontarea contra numerar, trecere în cont a unei datorii sau din contul avansului anterior primit, în ajutor vin forme specifice de decontare, cum ar fi factoringul și forfeitingul.

Factoringul reprezintă un produs financiar complex, care combină creditarea, asumarea riscului de neîncasare a creanțelor, servicii de urmărire și încasare a creanțelor, precum și evidența contabilă a creanțelor. Factoringul este nu doar o tehnică de finanțare în faza de postlivrare, ci și una de transformare în lichiditate a creanțelor rezultate în urma livrării bunurilor sau prestării serviciilor.

Conform Codului Civil al Republicii Moldova din 06.06.2002 (art. 1290) prin contract de factoring, o parte, care este furnizorul de bunuri și servicii (aderent), se obligă să cedeze celeilalte părți, care este o întreprindere de factoring (factor), creanțele apărute sau care vor apărea în viitor din contracte de vânzări de bunuri, prestări de servicii și efectuare de lucrări către terți, iar factorul își asumă cel puțin 2 din următoarele obligații:

- a) finanțarea aderentului, inclusiv prin împrumuturi și plăți în avans;
- b) ținerea contabilității creanțelor;
- c) asigurarea efectuării procedurilor de somare și de încasare a creanțelor;
- d) asumarea riscului insolvabilității debitorului pentru creanțele preluate (delcredere).

În mecanismul de aplicare a operațiunilor de factoring, sunt implicate 3 părți:

- a) aderentul – un producător-vanzător de mărfuri, prestator de servicii sau executant de lucrări, care, în baza contractului cu factorul, îi remite acestuia toate creanțele materializate în facturi, cu mențiunea că au fost cedate, plata lor urmând a fi efectuată de factor;
- b) factorul – un stabiliment financiar (bancă comercială, societate de asigurare sau reasigurare, altă instituție financiară) – în schimbul comisionului plătește aderentului toate creanțele acceptate și, subrogându-se în drepturile aderentului, urmează să încaseze la scadență creanțele de la debitorii aderentului;
- c) debitorii – clienții aderentului, cumpărătorii de mărfuri, beneficiarii serviciilor sau lucrărilor, care sunt notificați asupra subrogării factorului în drepturile aderentului, precum și asupra obligației de a face plata facturii direct și numai factorului.

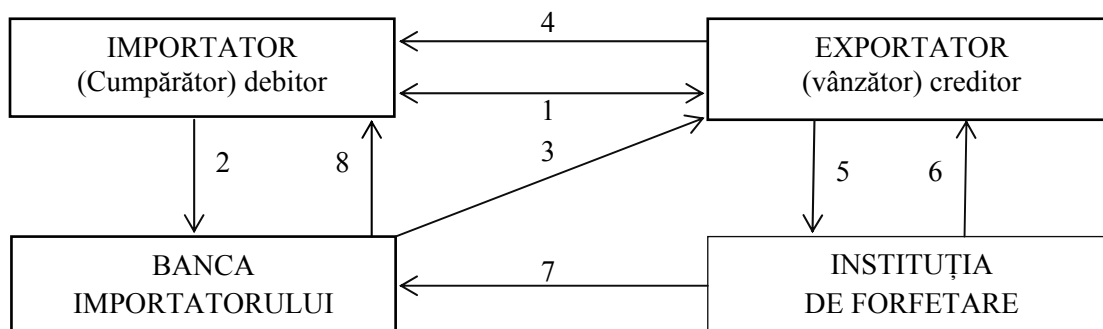
Din punct de vedere contabil, factoringul este clasificat în funcție de dreptul de regres pe care instituția de credit sau instituția financiară nebancaară îl poate exercita asupra aderentului în:

- factoring fără regres (engl. non-recourse factoring) – factorul plătește aderentului contravaloarea acceptată a facturii sau facturilor, de regulă, 80% imediat după emitere și 20% în termen de 180 de zile de la data scadenței facturii, chiar dacă nu încasează (total sau parțial) una sau mai multe dintre facturi;
- factoring cu regres (engl. recourse factoring) – în caz de neplată, factorul își va recupera sumele neîncasate de la aderent prin exercitarea dreptului de regres, prin debitarea contului curent al aderentului sau prin valorificarea garanției.

Forfetarea reprezintă un procedeu de vânzare, de către exportator, a titlurilor de creanță pe care le au asupra importatorilor, către bănci.

Caracteristicile de bază ale forfeitingului:

1. Se efectuează fără drept de recurs (fără regres)
  2. Instrumentele forfetate: cambii trase de exportatori și acceptate de importatori, accreditive etc.
- Mecanismul de derulare a operațiilor de forfeiting poate fi urmărit în figura 1.



**Figura 1. Schema derulării operațiunii de forfeiting**

Unde: 1. Livrarea bunurilor, serviciilor și remiterea cambiiilor spre acceptare. 2. Remiterea cambiiilor acceptate pentru a fi avizate băncii importatorului. 3. Remiterea exportatorului a cambiiilor avizate. 4. Livrarea bunurilor către importator. 5. Forfetarea cambiiilor la instituțiile specializate. 6. Obținerea de către exportator a numerarului (egal cu valoarea cambiiilor forfetate). 7. Prezentarea la termen a cambiiilor spre plată. 8. Recuperarea de la importator a sumelor avansate.

Fiind o formă de creditare a comerțului exterior, acesta contribuie la creșterea competitivității produselor exportate. Alt avantaj al încurajării operațiunilor de forfeiting este acela de a fi o alternativă a susținerii financiare a exportatorilor alta, decât cea din partea statului, fiind mai simplă și eficientă. Pe plan internațional, activitatea instituțiilor de forfeitare este reglementată de Asociația de comerț și forfeiting internațional (ITFA). Avantajele incontestabile ale forfeitingului, față de alte metode de refinanțare, sunt: înlătură definitiv riscurile politice și comerciale, permițând vânzătorilor de a efectua tranzacții în țările cu riscul de neplată ridicat, deoarece permite obținerea imediată a numerarului, oferind concomitent un credit clienților săi. Deși, deseori, se consideră o diversitate a factoringului, tabelul de mai jos are scopul de a demonstra că sunt instrumente diferite de refinanțare a creanțelor.

**Tabelul 1**

**Particularitățile factoringului și forfeitingului**

CRITERIUL	FACTORING	FORFEITING
Acoperirea riscului de credit	Cu sau fără recurs (regres)	Fără recurs (regres)
Documente necesare	Finanțarea are loc în schimbul facturii fiscale/facturii	În schimbul cambiei, acreditivului
Durata contractului	Termen scurt (maximum 90 de zile)	Termen mediu-lung (>180 zile, în unele cazuri până la 10 ani)
Procentul de contract finanțat imediat	70-90% se achită imediat, diferența după achitarea efectivă de către cumpărător a datoriei	100% cu minusul discountului

Realizarea operațiunii	Serviciul specific unei bănci	Organizația specializată (instituție financiară)
Asumarea riscurilor de neplată	Nu-și asumă toate riscurile	Își asumă toate riscurile, inclusiv cele politice
Suma de finanțare	Este limitată de entitatea factor	Mare (variind între 100 mii \$ și 200 mln \$)
Posibilitatea prestării unor servicii suplimentare	Există posibilitatea de a beneficia de servicii conexe	Nu se presupune prestarea unor servicii suplimentare

Ținând cont de faptul că operațiile de factoring și forfeiting nu sunt pe deplin reglementate de acte normative, precum și din cauza utilizării insuficiente a acestei forme de recuperare a creanțelor, actualmente, în Republica Moldova, nu există o practică contabilă largă în acest domeniu. În plus, planul de conturi contabil a agenților economici nu prevede un cont special, cu ajutorul căruia s-ar efectua contabilitatea acestui tip de operațiuni. În continuare, se va examina schema de contabilitate a operațiunilor de factoring la aderent (creditor) fără regres și a operațiunilor de forfeiting (neținând cont de diferențele de cursul oficial al leului moldovenesc).

#### **Exemplul 1** (Factoring fără regres):

Să presupunem că entitatea-vânzător (în continuare, entitatea A) a livrat entității-cumpărător (entitatea B) produse în valoare de 1260000 lei, inclusiv TVA. Cumpărătorul, în baza contractului de vânzare-cumpărare, se obligă să achite contravaloarea livrării timp de o lună după livrare. Vânzătorul a încheiat cu instituția financiară contractul de factoring și a cedat băncii dreptul de a încasa datoria cumpărătorului pentru produsele anterior livrate, înștiințând debitorul despre acordul de factoring. În baza acestuia, factorul transferă 80% din valoarea contractuală, iar după achitarea creanței de către cumpărător – restul 20%, diminuat cu comisionul băncii (în exemplul nostru, 2% din valoarea contractuală sau 25200 lei).

În contabilitatea vânzătorului, se vor întocmi următoarele formule contabile:

#### 1. La valoarea de livrare a produselor, către cumpărător, inclusiv TVA:

Debit 221 „Creanțe comerciale”	– 1260000 lei
Credit 611 „Venituri din vânzări”	– 1050000 lei
Credit 534 „Datorii față de buget”, subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată”	– 210000 lei

După livrare, vânzătorul a încheiat contractul de factoring și a cedat dreptul de obținere a creanței. Vânzătorul înștiințează debitorul.

#### 2. Se reflectă cedarea dreptului de obținere a creanței:

Debit 234 „Alte creanțe curente”, subcont 2344 „Creanțe curente privind factoringul”	– 1260000 lei
Credit 221 „Creanțe comerciale”	– 1260000 lei

În baza contractului de factoring, banca, inițial, transferă 80% ( $1260000 \cdot 0,8 = 1008000$  lei), apoi 20%, exclusiv comisionul 2% ( $1260000 \cdot 0,2 - 1260000 \cdot 0,02 = 226800$  lei).

#### 3. Primirea primei tranșe de la factor, 80% – conform contractului de factoring:

Debit 242 „Conturi curente în monedă națională”	– 1008000 lei
Credit 234 „Alte creanțe curente”, subcont 2344 „Creanțe curente privind factoringul”	– 008000 lei

4. După ce debitorul a achitat factorului valoarea contractuală a creanței, factorul transferă suma rămasă aderentului. În contabilitatea aderentului aceste operațiuni se vor reflecta în modul următor:

Debit 242 „Conturi curente în monedă națională” – la suma rămasă de achitat 226800 lei	
Debit 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” – reflectă valoarea comisionului 25200 lei	
Credit 234 „Alte creanțe curente”, subcont 2344 „Creanțe curente privind factoringul” 252000 lei	

### Exemplul 2 (Forfeiting):

Să presupunem că entitatea-vânzător (în continuare, entitatea A) a livrat entității cumpărător (entitatea B) produse în echivalentul de 1260000 lei. Cumpărătorul, în baza contractului de vânzare-cumpărare, se obligă să achite contravaloarea livrării timp de o lună după livrare. Entitatea A a emis o cambie la valoarea egală cu cea de livrare. Discontul achitat instituției de forfeitare a constituit 2% din valoarea cambiei (25200 lei):

1. La valoarea de livrare a produselor, către cumpărător, inclusiv TVA:  
Debit 221 „Creanțe comerciale”, subcont 2212 „Creanțe comerciale din străinătate” – 1260000 lei  
Credit 611 „Venituri din vânzări” – 1260000 lei

După livrare vânzătorul a remis cambia spre acceptare, după avizarea cambiei aceasta fiind remisă exportatorului:

2. Se reflectă valoarea cambiei avizate:  
Debit 221 „Creanțe comerciale”, subcont 2214 „Cambii emise forfeitate” – 1260000 lei  
Credit 221 „Creanțe comerciale”, subcont 2212 „Creanțe comerciale din străinătate” – 1260000 lei

3. Obținerea numerarului de la instituția financiară, în urma operațiunii de forfeitare (se scade suma discontului), suma de 1234800 lei = 1260000 – 25200:  
Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 1234800 lei  
Credit contul 221 „Creanțe comerciale”, subcont 2214 „Cambii emise forfeitate” – 1234800 lei

4. Se reflectă suma discontului achitată instituției de forfeitare:  
Debit contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” – 25200 lei  
Credit contul 221 „Creanțe comerciale”, subcont 2214 „Cambii emise forfeitate” – 25200 lei

În concluzie, se poate afirma că, în condițiile economice actuale ale Republicii Moldova, este necesar de a încuraja aplicarea de către entități a acestor metode moderne de decontare a creanțelor.

Or, practica internațională demonstrează că utilizarea factoringului și forfeitingului duce la refinanțarea creanțelor, mărirea vitezei de rotație a activelor circulante, majorarea competitivității produselor, la creșterea potențialului economic al entității.

### Bibliografie:

1. „Codul Civil al Republicii Moldova” din 6.06.2002, În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 82-86 din 22.06.2002
2. „Legea cambiei” nr. 1527 din 22.06.1993, În: Monitorul Parlamentului nr. 10 din 1.10.1993, art nr. 285, cu modificările și completările ulterioare
3. GRABAROVSKI Ludmila, BORDEIANU Olga. *Factoringul – o modalitate modernă de recuperare a creanțelor*. Economica. 2011, nr.3 (77), pp 103-109. ISSN 1810-9136
4. ХАЧПАНОВ Гия. *Форфейтинг как оборотная сторона факторинга* <http://flatik.ru/forfeiting-kak-oborotnaya-storona-faktoringa-forfeiting-as-bac>

## CĂILE DE OPTIMIZARE A STOCURILOR ÎN BAZA INFORMAȚIEI PRIVIND CHELTUIELILE

*Lect. sup. Corneliu BUGAN, ASEM*

*Fair and rational management of the range of stocks for sale is the key to success of an enterprise. The optimal choice of stocks allows to reduce the risk of their increases, avoiding the stocks surplus. At the same time the rational choice of the range of stocks makes possible to increase the company's profits by the investing of the funds in stocks of goods with the higher rotation ratio, which could lead to higher turnover by reinvesting of circulating assets.*

**JEL:M-41**

Gestiunea corectă și rațională a sortimentului de stocuri destinate vânzării reprezintă cheia succesului unei întreprinderi în vederea obținerii de profituri din vânzări. Alegerea optimă a stocurilor permite de a reduce riscul majorării acestora, evitând crearea unui stoc excedentar. Totodată, alegerea rațională a sortimentului de stocuri permite majorarea profitului întreprinderii din contul investirii mijloacelor bănești în acele stocuri de mărfuri, care pot fi mai ușor vândute, ceea ce ar putea duce la majorarea cifrei de afaceri.

În urma efectuării unui sondaj la întreprinderile a căror activitate de bază este activitatea de comerț, s-a constatat faptul că, în cele mai multe cazuri, managerul întreprinderii în cadrul alegerii unui asortiment rațional de stocurilor, se conduce după anumiți indicatori, cum ar fi adaosul comercial, cifra de afaceri și rotația mărfurilor. Însă, calculele se efectuează pentru anumite poziții de stocuri, într-un mod aleatoriu. În această ordine de idei, vom examina cum fiecare din acești indicatori influențează profitul obținut din vânzarea stocurilor.

- ✓ Adaosul comercial – este un calcul economic care, în mod direct, influențează rezultatul financiar al întreprinderii și al rentabilității acesteia. Rentabilitatea reflectă capacitatea întreprinderii de a produce profit și, în general, rentabilitatea, ca indicator de eficiență, deseori, se utilizează pentru a determina cât de eficient sunt gestionate stocurile.
- ✓ Cifra de afaceri – este un alt indicator utilizat pentru a evalua vânzările realizate de către întreprindere pe parcursul unei perioade de gestiune.
- ✓ Rotația mărfurilor – reflectă intensitatea activității de comerț, cu cât numărul de rotații este mai mare, cu atât desfășurarea activității comerciale este mai bună, ceea ce duce nemijlocit la majorarea profitului și rentabilității întreprinderii. Cu cât viteza de rotație este mai mare, cu atât mijloacele bănești investite în stocuri se eliberează și pot fi investite din nou. Dacă viteza de rotație a stocurilor este mai mică, atunci există probabilitatea ca întreprinderea să suporte anumite cheltuieli, micșorând astfel profitul său. Astfel, viteza de rotație a mărfurilor depinde de structura sau componența stocurilor, dar și de cantitatea optimă ce se păstrează și depozitul întreprinderii.

Crearea și alegerea sortimentului rațional de stocuri vizează orice întreprindere, astfel acestea, la rândul lor, sunt nevoite să suporte anumite cheltuieli pentru studiul minuțios al segmentului pieței, în vederea optimizării stocurilor și micșorării probabilității creării unui stoc excedentar, ceea ce ar putea duce la pierderi, și nemijlocit ar prejudicia întreprinderea.

Așadar, pentru a evalua cantitatea optimă de stocuri în vederea maximizării rentabilității și minimizării cheltuielilor de întreținere a acestora, întreprinderea recurge la calcularea unor indicatori care vor permite de a:

- de a determina mărimea stocurilor ce vor acoperi necesitățile de consum ale consumatorilor;
- de a micșora riscul creării unui stoc excedentar;
- de a crea un asortiment din mărfuri care au o cerere de consum mai mare pe piața de desfacere.

În această ordine de idei, căile de optimizare a stocurilor se referă la soluționarea unor dificultăți apărute în procesul optimizării acestora:

- de a stabili cantitatea optimă de achiziție și stocare pentru fiecare tip de bunuri vândute;
- de a calcula mărimea mijloacelor bănești disponibile în cazul micșorării ciclului de rotație a mărfurilor (reducerea vânzărilor);



- de a constata criteriile de evaluare a bunurilor de aceeași categorie în scopul obținerii profitului din vânzări, precum și reducerea cheltuielilor de promovarea stocurilor;
- de a utiliza diferite metode de comparare în scopul aprecierii asortimentului de stocuri de o anumită categorie de mărfuri etc.

Pentru soluționarea acestor probleme, managerul întreprinderii are nevoie de informații ce se referă nu numai la existența stocurilor și circulația lor, dar și informații ce conțin date despre cheltuielile de procurare, păstrare și vânzare a stocurilor.

O deosebită atenție se va acorda cheltuielilor de transportare și depozitare a stocurilor, precum și cheltuielilor de arendă, unde sunt păstrate și depozitate (întreținerea spațiilor de depozitare și a utilajului, salariile depozitarilor etc.). Astfel, în calcularea cantității optime de achiziție a stocurilor și a păstrării acestora se va ține cont de toate cheltuielile, inclusiv de cheltuielile ce țin de promovarea mărfurilor.

Este necesar de menționat faptul că, atunci când se dorește majorarea cantității de stocuri ce sunt destinate comercializării, nemijlocit va duce la creșterea cheltuielilor de păstrare a acestora, dar se va micșora costul de achiziție a lor. Pe de altă parte, procurarea în cantități mici de stocuri implică în sine cheltuieli suplimentare. Astfel, se va urmări ca cantitatea de stocuri procurată să fie una mai mare, întrucât procurarea mărfurilor include în sine anumite cheltuieli pe fiecare lot de mărfuri procurate, cum ar fi: cheltuielile de transportare, încărcare, descărcare, asigurare; taxele vamale și alte impozite prevăzute de legislația în vigoare, cu excepția celor ce se restituie ori se trec în cont; alte cheltuieli, nemijlocit legate de procurarea stocurilor. Deci, întreprinderilor le este mai rentabil să achiziționeze bunuri în cantități mai mari.

Din informația prezentată mai sus, reiese necesitatea perfectării unui raport care va reflecta calculul rațional al achiziționării bunurilor pe tip de produs de la diferiți furnizori și al costului mediu de depozitare a stocurilor în baza unor indicatori, precum:

- 1) vânzarea mărfurilor (unități pe anumit tip de produs);
- 2) cantitatea medie de stocuri achiziționată într-un lot (unități);
- 3) cheltuieli aferente achiziționării a stocurilor;
- 4) cheltuieli de transportare a stocurilor de aceeași categorie;
- 5) cheltuieli de depozitare a stocurilor de aceeași categorie;
- 6) mărimea optimă a unui lot de produse achiziționate (unități);
- 7) diferența dintre mărimea optimă a unui lot de produse achiziționate și cea medie ;
- 8) repartizarea cheltuielilor de aprovizionare pe fiecare tip de produs în cazul unei cantități optime de stocuri;
- 9) numărul de loturi de stocuri achiziționate în raport cu mărimea optimă a unui lot de stocuri achiziționate în perioada de gestiune;
- 10) economie (-) / cheltuieli (+) la procurarea unui lot optim de stocuri din contul micșorării / majorării numărului de loturi procurate în perioada de gestiune – dacă managerul va lua o decizie în vederea majorării cantității de stocuri achiziționate într-un lot până la limita procurării optime de stocuri, atunci întreprinderea va obține o economie a mijloacelor bănești din contul micșorării numărului de loturi într-o anumită perioadă de gestiune. Însă, aceasta va duce nemijlocit la cheltuieli suplimentare aferente păstrării stocurilor în depozit;
- 11) mijloace bănești scoase din circuitul economic pentru întreținerea unui stoc excedentar;
- 12) totalul mijloacelor bănești rezervate pentru acoperirea cheltuielilor de promovare a vânzării stocurilor pentru stabilirea unei cantități optime în cadrul activității de comerț – acest indicator arată suma mijloacelor bănești, care ar putea fi eliberată din contul ajustării mărimii unei achiziții la un nivel optimal.

Acești indicatori prezintă interes pentru conducerea întreprinderii, deoarece permit efectuarea unei analize asupra modului de organizare a achizițiilor, precum și ca volumul procurărilor să corespundă cu volumul vânzărilor. Astfel, se va determina rezerva mijloacelor bănești libere din contul reducerii cheltuielilor privind ambalarea, depozitarea și păstrarea acestor stocuri.

Un alt moment important în vederea optimizării stocurilor, a procesului de achiziție a acestora este efectuarea unei analize a livrărilor, cum au loc, în ce termeni, dacă sunt respectate termenele de livrare a stocurilor, precum și alte obligații stabilite în contractele comerciale cu privire la livrarea mărfurilor (cantitatea, calitatea, ambalarea, transportarea etc.).

Alte căi de optimizare a stocurilor ar fi alegerea aceluși asortiment de bunuri, care nu numai ar acoperi necesitățile consumatorilor, dar care, în același timp, nu ar majora nivelul cheltuielilor aferente vânzării stocurilor. Astfel, structura asortimentului de stocuri trebuie studiată detaliat, în scopul evitării creării unui stoc excedentar, în calculul căruia se vor analiza așa indicatori ca cifra de afaceri, poziția producătorului de bunuri pe piață, adaosul comercial, viteza de rotație a bunurilor în cadrul unui stoc optim, cheltuielile aferente achiziției la 1 leu preț de cumpărare, cheltuieli privind păstrarea stocurilor la 1 leu preț de cumpărare, cheltuieli privind vânzarea stocurilor la 1 leu preț de cumpărare etc. În baza acestor indicatori, managerul întreprinderii va lua decizii referitoare la:

- achiziționarea anumitor bunuri de aceeași categorie,
- posibilitățile existente pentru diminuarea cheltuielilor, dacă se recurge la procurarea bunurilor de la alți producători,
- planificarea cheltuielilor în procesul perfectării bugetului întreprinderii,
- determinarea cantității necesare de stocuri,
- evaluarea eficienței activității de comerț etc.

Lucrarea de față scoate în evidență informații în vederea optimizării procurării stocurilor și alegerea unui asortiment cât mai rațional, ce ar rezista concurenței altor întreprinderi, care desfășoară aceeași activitate de comerț, precum și obținerea unui profit. Astfel, apare o posibilitate reală de a eficientiza activitatea de comerț în baza căilor de optimizare a stocurilor întreprinderii. Baza pentru analiza indicatorilor economici o constituie informația realizată în cadrul procesului decizional cu privire la admiterea unui anumit nivel al cheltuielilor aferente achiziționării stocurilor. Totodată, decizia luată de către conducerea întreprinderii trebuie să soluționeze problema gestiunii stocurilor și cheltuielilor rezultate din activitatea de comerț în scopul eficientizării întregii activități a întreprinderii. Astfel, conducerea întreprinderii va lua decizii cu privire la alegerea acelor stocuri, care nu vor necesita cheltuieli suplimentare, cum ar fi cele de promovare a mărfurilor pentru a fi vândute, dar acele stocuri care ar satisface necesitățile consumatorilor, deoarece în așa fel întreprinderea va obține profituri mai mari.

#### **Bibliografie:**

1. TULVINSCHI Mihaela. *Gestiunea, contabilitatea și controlul stocurilor*. Ed. Sedcom Libris. Iași, 2004
2. BĂȘANU Gh., PRICOP M. *Managementul aprovizionării și desfacerii*. Ed. Economică. București, 1996.

## **PARTICULARITĂȚILE ACTIVITĂȚII ENTITĂȚILOR DE TRANSPORT AUTO ȘI INFLUENȚA LOR ASUPRA ASPECTELOR ORGANIZATORICO-METODOLOGICE ALE CONTABILITĂȚII MANAGERIALE**

*Lect. univ. Stela CARAMAN, ASEM*

*This article examines the characteristics of auto transport services. It also provides a description of the process of load transporting (goods). Finally, the author has explained the influence of transport services upon the organization of managerial accounting at auto transport entities.*

**Cuvinte-cheie:** contabilitate managerială, entitate de transport auto, servicii de transport auto, proces de transport.

**JEL: M-41**

Ca și orice alt tip de transport, transportul auto se caracterizează prin anumite particularități privind deplasarea bunurilor. În teoria economică, problematica particularităților activității de transport, în general, și a celor de transport auto, în particular, este deosebit de amplu prezentată. Ținem să precizăm că particularitățile serviciilor de transport auto enunțate constituie rodul observațiilor și studiilor specialiștilor în economia transporturilor, autorului revenindu-i doar meritul de a le sistematiza pe gupe și a le adapta transportului auto de bunuri. Astfel, particularitățile serviciilor de transport auto sunt pe larg dezvăluite de către autorii autohtoni V. Bucur, I. Rusnac,

autorii români G. Caraiani, L. Rusu, precum și de către autorii ruși A.P. Anisimov, V.C. Iufin, B.E. Nicolaiciuc ș.a.

O analiză a lucrărilor acestor autori ne-a permis să constatăm că totalitatea particularităților atribuite activității de transport auto pot fi împărțite în trei grupe (tabelul 1), și anume:

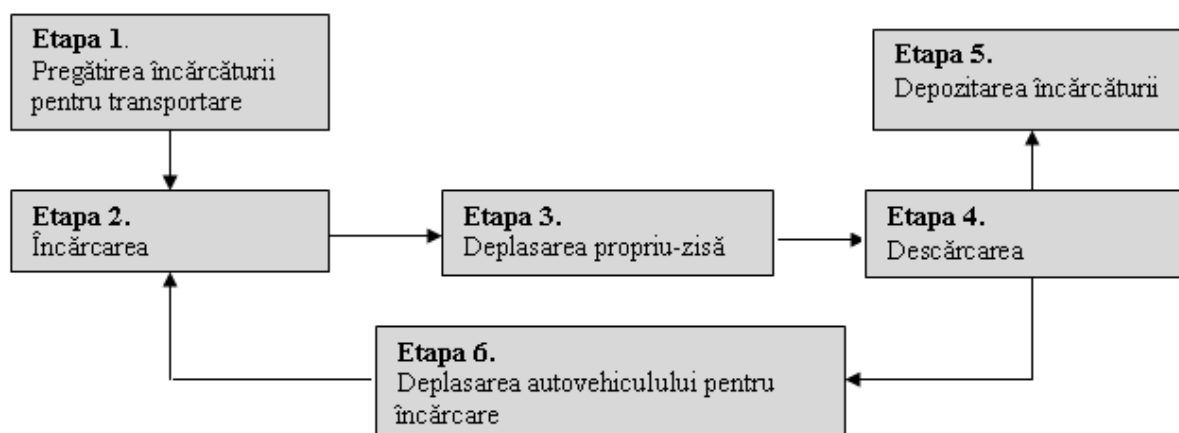
- ❖ comune tuturor tipurilor de servicii;
- ❖ comune serviciilor de transport;
- ❖ specifice serviciilor de transport auto.

*Tabelul 1*

**Particularitățile serviciilor de transport auto**

<b>Comune tuturor tipurilor de servicii</b>	<b>Comune serviciilor de transport</b>	<b>Specifice serviciilor de transport auto</b>
Îmbinarea proceselor de producție și de vânzare	Caracterul nematerial al producției	Efectuarea transporturilor „de la ușă la ușă”
Lipsa consumurilor de materii prime	Costul transportărilor se adaugă la costul bunurilor transportate	Mobilitatea, dinamismul și manevrabilitatea înaltă a autovehiculelor
Lipsa stocurilor de produse finite	Activitate continuă în timp, dar discontinuă ca intensitate	Transportarea partidelor mici de bunuri, la termenele stabilite
	Activitate ce se desfășoară pe spații întinse	Achiziționarea autovehiculelor necesită investiții specifice mai mici, iar pregătirea conducătorilor auto se realizează cu cheltuieli mai reduse și într-un timp mai mic
		Utilizarea unor autovehicule cu suprastructuri specializate (izotermice, frigorifice, cisterne)

Detalierea procesului tehnologic al entităților de transport auto asigură identificarea tipurilor de activități la nivelul cărora se colectează costurile/cheltuielile și veniturile entității. În literatura de specialitate, există mai multe păreri cu privire la complexitatea procesului tehnologic de transport auto. Pornind de la acestea, schema procesului tehnologic al entităților de transport auto poate fi prezentată, în esență, astfel (figura 1):



**Figura 1. Schema procesului tehnologic de transportare auto a mărfurilor**

Prin urmare, un grup de autori sunt de părerea că procesul tehnologic de transportare a mărfurilor este simplu și nu este constituit din mai multe faze (procese), iar, în urma lui, rezultă producție omogenă. De această părere sunt autorii: V. Bucur, N.T. Beluha, I. Gheorghe ș.a.

Un al doilea grup de autori, precum J.F.Șuticova, afirmă: „Procesul de transport auto constă din trei elemente: încărcarea mărfurilor în punctele de plecare; deplasarea mărfurilor între punctele de plecare și destinație; descărcarea mărfurilor în punctele de destinație” [4, p.4].

După părerea altor autori, cum ar fi, de exemplu, A.P. Anisimov: „părțile componente ale procesului tehnologic de transport auto sunt operațiile de expediție, depozitare, încărcare-descărcare, de organizarea căroră depinde, în mare măsură, staționarea autovehiculelor în așteptarea lucrărilor de încărcare-descărcare, integritatea încărcăturii și, respectiv, productivitatea autovehiculelor și costul serviciilor prestate” [3, p.108]. Considerăm că această afirmație este caracteristică entităților care prestează servicii de transport-expediție, adică, execută un complex de lucrări legate de transportarea încărcăturilor din momentul primirii încărcăturii în punctele de plecare până în momentul predării acestora în punctele de destinație (etapele 1-2-3-4-5).

În opinia noastră, parte integrantă a procesului de transport este și etapa de pregătire și menținere a autovehiculelor în stare tehnică corespunzătoare (deservirea tehnică a mijloacelor de transport). Însăși, după natura sa, aceasta este o etapă complexă a procesului de transport auto. De asemenea, este imposibil de neglijat și etapa de organizare și gestionare a procesului de transport auto. Pornind de la cele spuse, se poate afirma că procesul tehnologic de transportare auto a mărfurilor constituie un sistem de activități sau procese între care există legături reciproce, care se intercondiționează reciproc, fapt care ne permite să judecăm complexitatea lui.

Astfel, considerăm că procesul de transportare a bunurilor poate fi împărțit în trei subprocese independente: organizarea și gestionarea procesului de transport, transportarea bunurilor și deservirea mijloacelor de transport. La rândul său, procesul de transportare a bunurilor poate fi constituit din mai multe activități specifice, cum sunt: de încărcare, de deplasare propriu-zisă, de descărcare, de deplasare a autovehiculului la punctul de încărcare, de pregătire a încărcăturii pentru transportare, de depozitare a bunurilor, operații de expediție etc.

În general, procesul tehnologic de transportare a bunurilor tipic pentru entitățile de transport auto (cu excepția, celor de transport-expediție) include următoarele tipuri de activități (tabelul 1):

**Tabelul 1**

**Structura generală a procesului tehnologic de transportare a bunurilor**

Nr. crt.	Tipuri de activități din cadrul procesului tehnologic	Natura activității	Executorul posibil
1.	Încărcarea	suplimentară	agentul transportator / organizație terță
2.	Transportarea (deplasarea) propriu-zisă până la punctul de destinație	de bază	agentul transportator
3.	Descărcarea	suplimentară	agentul transportator / organizație terță
4.	Păstrarea și eliberarea încărcăturii	suplimentară	agentul transportator
5.	Deservirea tehnică a mijloacelor de transport	suplimentară	agentul transportator / organizație terță
6.	Organizarea și gestionarea procesului de transport	suplimentară	agentul transportator

Un alt aspect important al contabilității manageriale constă în alegerea metodei de evidență și calculație a costurilor. Astfel, având în vedere particularitățile procesului tehnologic, entităților de transport auto le este recomandată utilizarea metodei pe procese (sau activități) în combinație cu metoda Standard-cost – în scopurile evidenței și calculației costului serviciilor de transport prestate, precum și a metodei Direct-cost – în scopul luării deciziilor manageriale operative.

În ultima perioadă, o atenție sporită se acordă calității serviciilor de transport prestate. Prin urmare, modelul acceptat de organizare a contabilității manageriale trebuie să prevadă și o metodică de evidență și analiză a indicatorilor privind calitatea serviciilor de transport prestate. Această metodică trebuie să includă documente de reglementare internă a aspectelor legate de calitatea serviciilor, metode de evidență, rapoarte interne, precum și nomenclatorul indicatorilor care ar reflecta

cel mai eficient calitatea serviciilor prestate, ar stimula managerii și ar evalua eforturile lor la creșterea calității.

Generalizând, influența particularităților activității întreprinderilor de transport auto asupra aspectelor organizatorico-metodologice de ținere a contabilității manageriale este redată în tabelul 2.

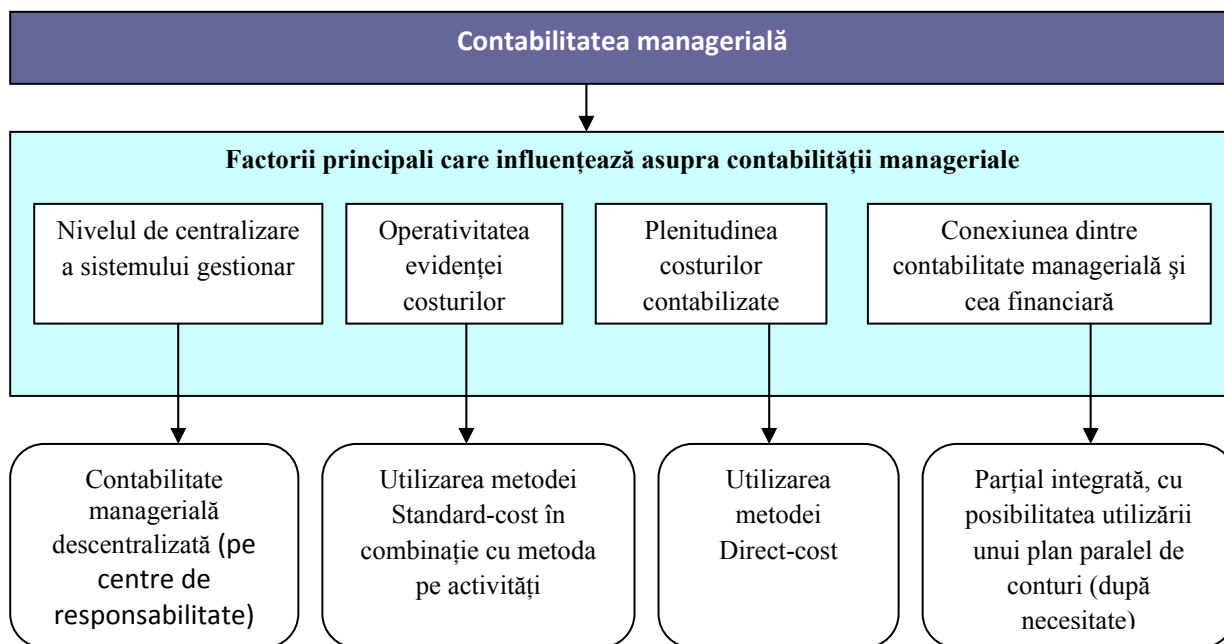
**Tabelul 2**

**Influența particularităților transportului auto asupra organizării și metodologiei contabilității manageriale**

<b>Nr. crt.</b>	<b>Particularități ale transportului auto</b>	<b>Influența asupra organizării și metodologiei contabilității manageriale</b>
1.	Un număr mare de acte normative care reglementează modul de desfășurare a activității întreprinderilor	Sistemul contabil al întreprinderii trebuie să prevadă respectarea cerințelor actelor normative care reflectă specificul economiei transportului auto
2.	Mobilitatea mijloacelor de transport	Conduc la dificultăți în coordonarea activității desfășurate, în repartizarea responsabilităților între managerii de diferite nivele de gestionare, ceea ce determină descentralizarea contabilității și formarea centrelor de responsabilitate
3.	Prestarea serviciilor pe spații întinse	
4.	Instabilitatea geografică a serviciilor prestate	
5.	Utilizarea autovehiculelor de modele și mărci variate, cu grade diferite de uzură	Neomogenitatea calității serviciilor prestate, ceea ce impune elaborarea unei metodici de evidență și analiză a calității serviciilor prestate în cadrul contabilității manageriale. Influența asupra costului serviciilor prestate
6.	Îmbinarea proceselor de prestare și comercializare a serviciilor	Influențează metoda de evidență și calculație a costului serviciilor prestate
7.	Lipsa consumurilor de materii prime și a stocurilor de produse finite	
8.	Caracterul nematerial al producției	
9.	Caracterul variat al bunurilor transportate	Necesitatea elaborării și contrapunerii diverselor variante de decizii de ordin tehnologic și managerial
10.	Normarea indicatorilor principali	Elaborarea bugetelor. Necesitatea evidenței abaterilor dintre datele efective și cele normative (utilizarea metodei Standard-cost).
11.	Lipsa producției în curs de execuție și rapiditatea finalizării întregului proces tehnologic, a cărui durată maximă se limitează la câteva ture de muncă (în cazul transporturilor internaționale), iar cea minimă – la câteva ore sau chiar minute	Necesitatea luării operative a deciziilor manageriale privind gestionarea activității de transport pe termen scurt, ceea ce justifică aplicarea metodei Direct-cost
12.	Caracterul sezonier al activității și influența esențială a factorilor climaterici și rutieri	Necesitatea luării unor decizii manageriale specifice impun contabilității manageriale cerința de operativitate și flexibilitate. Influența asupra mărimii costului serviciilor prestate

Examinarea specificului activității de transport auto confirmă necesitatea entităților în informații suplimentare, care nu pot fi asigurate de către sistemul contabilității financiare. Aceasta, încă o dată, demonstrează necesitatea obiectivă de organizare și ținere a contabilității manageriale la entitățile din sfera transportului auto.

Influența particularităților enumerate ale activității de transport auto asupra aspectelor organizatorico-metodologice ale contabilității manageriale ne permite să stabilim structura sistemului de contabilitate managerială la entitățile de transport auto (figura 2).



**Figura 2. Structura contabilității manageriale**

Trebuie menționat că structura determină modelarea contabilă, deoarece ea definește parcursurile fluxurilor interne ale întreprinderii, pe care contabilitatea managerială le va sesiza și evalua. De asemenea, ea determină capacitatea contabilității manageriale de a furniza o varietate de informații, de a dispune de o detaliere relativă a volumului de date pe care le poate oferi.

#### **Bibliografie:**

1. BUCUR V. *Particularități ale contabilității în transportul auto*. – Ch.: Editura Cartier, 2008. – 168 p. ISBN 978-9975-79-510-4.
2. RUSNAC Iu. *Economia transportului auto*. – Ch.: Editura Evrica, 2003. – 136 p. ISBN 9975-942-08-3.
3. АНИСИМОВ А. П., ЮФИН В. К. *Экономика, организация и планирование автомобильного транспорта*. М.: Транспорт, 1986. – 248 с.
4. ШУТИКОВА Ж. Ф. *Бухгалтерский учет на автотранспортом предприятии*. М.: Финансы и статистика, 1999. – 128 с. ISBN 5-279-02094-X.

### **ASPECTE PRIVIND CONTABILITATEA CREAȚELOR AFERENTE OPERAȚIILOR DE LEASING ȘI LOCAȚIUNE ÎN CONDIȚIILE NOILOR REGLEMENTĂRI**

*Lect. univ. Galina GUDIMA, ASEM*  
[ggudima@mail.ru](mailto:ggudima@mail.ru)

*This article reveals the accounting aspects of receivables regarding leasing operations under new National Standards of Accounting in the Republic of Moldova. The new aspects in accounting of receivables regarding leasing operations are revealed through some practical examples.*

**Cuvinte-cheie:** creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entităților, venituri din vânzări, contabilizare.

**JEL:** M 41.

Potrivit Ordinului Ministerului Finanțelor al RM nr.118 și 119 din 06.08.2013, au fost aprobate *Standardele Naționale de Contabilitate* (S.N.C.) și *Planul general de conturi contabile*, care au fost elaborate în baza directivelor Uniunii Europene, a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară și a legislației naționale. În legătură cu trecerea la noile S.N.C-uri, a suferit modificări și Legea Contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007, în care au fost ajustate diferite noțiuni. De la 1 ianuarie 2014, noile S.N.C-uri au fost aplicate cu titlu de recomandare, iar de la începutul anului curent, acestea au devenit obligatorii. În procesul de tranziție la noile reglementări, contabililor le vine în ajutor *Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare*, aprobat de Ministerul Finanțelor prin Ordinul nr. 28 din 06.03.2015 și *Recomandările metodice privind tranzacția la noile S.N.C.* Aceste măsuri sunt binevenite, însă, până în prezent, entitățile se mai confruntă cu o serie de probleme ce țin de racordarea contabilității la cerințele noilor reglementări. Un sector important al contabilității entității și care prezintă un interes deosebit este contabilitatea creanțelor. Principiile fundamentale privind recunoașterea, evaluarea și organizarea contabilității creanțelor sunt reglementate de S.N.C. „Creanțe și investiții financiare” S.N.C. „Diferențe de curs valutar și de sumă”; S.N.C. „Venituri”.

*Creanța* reprezintă dreptul creditorului de a cere debitorului îndeplinirea unei obligațiuni<sup>1</sup>. S.N.C. „Creanțe și investiții financiare” definește *creanțele* ca drepturi ale entității ce decurg din tranzacții sau evenimente trecute și din stingerea cărora se așteaptă intrări (majorări) de resurse care încorporează beneficii economice.

În continuare, ne vom referi la creanțele privind operațiile de leasing și locațiune. Potrivit sistemului vechi contabil pentru evidența creanțelor locatarului privind operațiunile de leasing și locațiune financiară se utilizau două conturi distincte. Astfel, creanțele cu privire la valoarea rambursabilă a bunurilor transmise în leasing și locațiune financiară se reflectau în contul 229, „*Alte creanțe pe termen scurt*”, iar creanțele cu privire la dobânda din aceste operațiuni – în contul 228, „*Creanțe privind veniturile calculate*”. Valoarea rambursabilă fără TVA a bunurilor transmise în leasing și locațiune se înregistrează în componența *veniturilor din ieșirea activelor pe termen lung* (contul 621), iar dobânda aferentă – în componența *veniturilor financiare* (contul 622). În condițiile noilor reglementări, atât valoarea rambursabilă a activelor transmise în leasing și locațiune financiară, cât și dobânda aferentă se trec în contul 611 „*Venituri din vânzări*”, iar creanța – în contul 231 „*Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității*”, indiferent de genul activității entității (de bază sau alte activități).

**Exemplu:** în baza contractului de locațiune financiară încheiat la 03 ianuarie, anul curent, entitatea „Gloria” S.R.L. a transmis în locațiune entității „Datina” S.R.L. un utilaj pentru un termen de 3 ani, în condițiile trecerii utilajului în proprietatea locatarului, la expirarea termenului de locațiune. Costul de intrare al acestuia constituie – 60000 lei, suma amortizării acumulate 6000 lei, valoarea rambursabilă – 36000 lei, inclusiv TVA (20%). Dobânda constituie 12% din valoarea rambursabilă rămasă de încasat și se calculează anual la data de 30 decembrie. Valoarea rambursabilă se achită la finele fiecărui an de gestiune în părți egale. În contabilitatea locatorului, se vor întocmi următoarele înregistrări contabile:

**Tabelul 1**

**Jurnalul de înregistrare a operațiilor economice în contabilitatea locatorului**

Nr. crt.	Conținutul operației	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Debit	Credit
1	2	3	4	5
1.	Se reflectă valoarea rambursabilă (fără TVA) a utilajului transmis în locațiune (36 000 – 36 000/6).	30 000	161	424
2.	Se înregistrează TVA aferentă valorii rambursabile a utilajului transmis în locațiune (36 000 /6).	6 000	161	541
3.	Se casează valoarea contabilă a utilajului transmis în locațiune (60 000 – 6 000).	54 000	171	123
4.	Se decontează amortizarea acumulată.	6 000	124	123
5.	Se înregistrează la finele anului de gestiune cota curentă:			

<sup>1</sup><http://dexonline.ro/definitie/creanta>

	a) creanțelor pe termen lung care urmează să fie încasate în anul de gestiune (36 000/3)	12 000	231	161
	b) veniturilor anticipate pe termen lung (30 000/3)	10 000	424	535
	c) cheltuielilor anticipate pe termen lung (54000/3).	18 000	261	171
6.	Se trece la venituri valoarea rambursabilă a utilajului transmis în locațiune care urmează a fi achitată în anul de gestiune curent.	10 000	535	611
7.	Se trece la cheltuieli valoarea contabilă a utilajului aferentă anului de gestiune curent.	18 000	711	261
8.	Se înregistrează TVA aferentă valorii rambursabile a utilajului care urmează să fie achitată în anul de gestiune curent (10 000 x 20%).	2 000	541	534
9.	Se înregistrează dobânda calculată pentru anul de gestiune curent (30 000 x 12%).	3 600	231	611
10.	Se înregistrează TVA aferentă dobânzii calculate (3 600 x 0,20).	720	231	534
11.	Se încasează:			
	a) valoarea rambursabilă a utilajului aferentă anului de gestiune curent (10 000 + 2 000)	12 000	242	231
	b) dobânda (3 600 + 720).	4 320	242	231

Este necesar de menționat că, pentru companiile de leasing creanțele cu privire la operațiunile de leasing, se înregistrează în contul 221 „Creanțe comerciale”. Astfel, la recunoașterea creanței cu privire la valoarea rambursabilă a activului transmis în leasing și a dobânzii aferente se întocmește formula contabilă:

*Debit contul 221 „Creanțe comerciale”*

*Credit contul 611 „Venituri din vânzări”.*

În condițiile noilor reglementări contabile la contabilizarea operațiunilor de leasing și locațiune operațională, de asemenea, nu se ține cont de activitatea de bază a entității. Astfel, recunoașterea creanței și a venitului cu privire la leasingul și locațiunea operațională se contabilizează prin debitarea contului 231 „Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității”, în contrapartidă cu creditul contului 611 „Venituri din vânzări”.

*De exemplu: în baza contractului de locațiune curentă din 01 februarie anul curent, entitatea „Clepsidra” S.R.L. a predat în locațiune curentă o încăpere pentru oficiu entității „Sirius” S.R.L. contra unei plăți lunare de 4800 lei, inclusiv T.V.A. – 800 lei. Operațiunile cu privire la recunoașterea și încasarea creanței aferente locațiunii curente se vor contabiliza în felul următor:*

**Tabelul 2**

**Jurnalul de înregistrare a operațiilor economice în contabilitatea locatorului:**

Nr. crt.	Conținutul operației	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			Debit	Credit
1	2	3	4	5
1.	Se recunoaște creanța lunară cu privire la operațiunea de transmitere în locațiune a încăperii:			
	a) la suma creanței fără TVA (4800 – 800);	4000	231	611
	b) la suma TVA aferentă.	800	231	534
2.	Se încasează de la locatar creanța cu privire la locațiune.	4800	242	231

În opinia noastră, ar fi binevenit, ca, la organizarea contabilității operațiunilor de leasing și locațiune, să se ia în considerare și genul de activitate al entității. În situația în care operațiunile de leasing și locațiune financiară nu țin de activitatea de bază a entității, recunoașterea creanței privind valoarea rambursabilă a bunurilor transmise în leasing și locațiune financiară să fie înregistrată în



debitul contului 234 „Alte creanțe curente”, în contrapartidă cu creditul contului 621 „Venituri din operațiuni cu active imobilizate”, iar dobânda aferentă – în debitul contului 231 „Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității”, în contrapartidă cu creditul contului 622 „Venituri financiare”.

În cazul leasingului și locațiunii operaționale, ar fi corect ca recunoașterea creanței și a venitului din aceste operațiuni să fie contabilizată în debitul contului 231 „Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității”, în contrapartidă cu creditul contului 612 „Alte venituri operaționale”.

#### Referințe bibliografice:

1. *Standardul Național de Contabilitate „Creanțe și investiții financiare”*. Ordinul nr.118 din 06.08.2013 al Ministerului Finanțelor al RM [online]. Disponibil: [www.justice.md](http://www.justice.md).
2. *Standardul Național de Contabilitate „Venituri”*. Ordinul nr.118 din 06.08.2013 al Ministerului Finanțelor al RM. [online]. Disponibil: [www.justice.md](http://www.justice.md).
3. *Planul general de conturi contabile aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al RM*. nr. 119 din 06.08.2013 [online]. Disponibil: [www.justice.md](http://www.justice.md).
4. *Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare*. Ordinul nr. 28 din 06.03.2015 al Ministerului Finanțelor al RM[online]. Disponibil: [www.justice.md](http://www.justice.md).

## PERFECTIONAREA CONTABILITĂȚII IMPOZITELOR ȘI TAXELOR LOCALE ALE COOPERĂȚIEI DE CONSUM

*Lect. sup. Viorica GUȚAN, UCCM*

*In present the accounts plan are not provided accounts related accounting for to property taxes and local taxes. In this context, we consider it necessary to examine issues regarding accounting of taxes mentioned in different circumstances, and making recommendations for their improving in accordance with the accounting rules.*

**Cuvinte-cheie:** *impozitul pe bunurile imobiliare, impozitul funciar, taxe locale, contabilitate, fiscalitate.*

**JEL: M 41.**

În componența impozitelor și taxelor locale ale cooperăției de consum, intră: impozitul pe bunurile imobiliare, impozitul funciar, taxa pentru amenajarea teritoriului, taxa pentru unitățile comerciale și/sau prestări servicii de deservire socială, taxa de piață, taxa pentru cazare, taxa balneară, taxa de la posesorii unităților de transport.

Impozitul pe bunurile imobiliare și taxele locale sunt plăți obligatorii, cu titlu gratuit și sunt achitate în bugetele autorităților administrației publice locale. Mărimea maximă a impozitelor și taxelor este stabilită de către Parlament. Impozitul pe bunurile imobiliare și taxele locale sunt reglementate, respectiv, de titlurile VI „Impozitul pe bunurile imobiliare” și VII „Taxele locale” ale Codului fiscal și Legile pentru punerea în aplicare a titlurilor VI și VII al Codului fiscal. Impozitul pe bunurile imobiliare și taxele locale se includ în cheltuielile contribuabilului și, respectiv, constituie deduceri micșorând astfel profitul impozabil la calcularea impozitului pe profit în conformitate cu titlul II „Impozitul pe venit” din Codul fiscal. Lista facilităților fiscale privind impozitele și taxele locale este variabilă și depinde de modificările introduse în Codul fiscal, Legile privind aplicarea titlurilor Codului fiscal. Dările de seamă aferente impozitului pe bunurile imobiliare și taxelor locale se prezintă de plătitorii de impozite și taxe.

Unele aspecte contabile și fiscale ale contabilității impozitelor și taxelor locale sunt abordate în lucrările cercetătorilor autohtoni și străini: *V. Bucur, A. Graur, V. Țurcan* [1, p. 525-528], *A. Nederița* [3, p. 456-457], [4, p. 405-406], *V. Ghetiman* [6, p. 550-555], [6, p. 570-572] etc.

Totodată, lipsesc investigațiile complexe privind problemele contabilității impozitelor și taxelor locale. În Planul general de conturi [5], nu sunt prevăzute decât formulele contabile principale aferente contabilizării impozitului pe bunurile imobiliare, impozitului funciar și taxelor locale. În acest context, considerăm necesară examinarea problemelor privind contabilizarea

impozitelor și taxelor nominalizate în diferite situații concrete și formularea recomandărilor de soluționare a acestora în concordanță cu normele contabile.

În conformitate cu Planul general de conturi, intrat în vigoare cu titlu obligatoriu din 1 ianuarie 2015, pentru evidența datoriilor și creanțelor curente aferente impozitului pe bunurile imobiliare, impozitului funciar și taxelor locale nu sunt prevăzute subconturi separate. Pentru evidența sintetică a datoriilor curente aferente acestor impozite este prevăzut contul sintetic 534 „Datorii față de buget, subcontul 5346 „Datorii privind alte impozite și taxe”, iar pentru evidența creanțelor curente este prevăzut contul 225 „Creanțe ale bugetului”, subcontul 2254 „Creanțe privind alte impozite și taxe”. Din aceste considerente, *recomandăm entităților cooperatiste deschiderea pentru evidența impozitelor și taxelor nominalizate a conturilor de gradul III*. Spre exemplu, pentru evidența datoriilor curente în cadrul 5346 „Datorii privind alte impozite și taxe”: 53461 „Datorii privind impozitul pe bunurile imobiliare”; 53462 „Datorii privind impozitul funciar”; 53463 „Datorii privind taxa pentru unității comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială”; 53464 „Datorii privind taxa pentru amenajarea teritoriului”; 53465 „Datorii privind taxa de piață” etc.

În aceeași ordine, în caz de necesitate, se recomandă deschiderea conturilor de gradul III, în cadrul subcontului 2254 „Creanțe privind alte impozite și taxe” pentru evidența creanțelor aferente altor impozite și taxe: 22541 „Creanțe privind impozitul pe bunurile imobiliare”; 22562 „Creanțe privind impozitul funciar”; 22563 „Creanțe privind taxa pentru unității comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială”; 22564 „Creanțe privind taxa pentru amenajarea teritoriului”; 22565 „Creanțe privind taxa de piață” etc.

Ținând cont de faptul că Planul general de conturi contabile prevede subcont separat pentru evidența cheltuielilor cu impozite și taxe, cercetătorii **A. Graur** [4, p. 405-406], **V. Țurcan** [1, p. 525-528] sunt de părerea că este necesar de a ține evidența calculării impozitelor și taxelor, cu excepția impozitului pe venit în cadrul contului 713 „Cheltuieli administrative”. În același timp, cercetătorul **A. Nedeșița** consideră că calcularea cheltuielilor și taxelor trebuie atribuite la cheltuieli sau costuri în funcție de destinația imobilului sau activității impozitate. În același timp, modul de contabilizare a cheltuielilor cu impozite și taxe trebuie precizat în politica de contabilitate [3, p. 456-457].

În viziunea noastră, abordarea actuală a modului de contabilizare a impozitelor și taxelor locale necesită examinarea următoarelor probleme:

- 1) momentul recunoașterii cheltuielilor curente privind impozitul (taxa) calculat(ă) aferent exercițiului financiar;
- 2) momentul recunoașterii datoriilor aferente impozitului;
- 3) contabilizarea facilității fiscale aferente impozitului.

În practica contabilă a entităților cooperatției de consum, modul de reflectare în contabilitate a impozitelor și taxelor nominalizate se reduce la prezentarea modului de calculare și achitare a datoriei curente privind aceste impozite și taxe. Facilitățile fiscale aferente impozitului pe bunurile imobiliare nu sunt contabilizate.

Analiza regulilor metodologice de reflectare în contabilitate a impozitului pe bunurile imobiliare, precum și a altor impozite și taxe ne permite să constatăm că suma integrală a impozitului (taxei) se recunoaște în componența cheltuielilor perioadei de gestiune (o lună), fără a se ține cont de faptul că suma acestuia se referă la întreg anul fiscal (trimestru). *Nu suntem de acord cu o asemenea interpretare, considerând că modul existent de reflectare în contabilitate a impozitelor și taxelor necesită perfecționare*. În viziune noastră, în acest caz, se încalcă **principiul contabilității de angajamente – interdependenței exercițiului financiar**. Acest principiu prevede delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor aferente activității patrimoniale, pe măsura angajării acestora și trecerii lor la rezultatul exercițiului financiar la care se referă, deci efectele operațiilor economice se iau în considerare din momentul în care se produc, și nu din momentul mișcării sau decontării lor. Altfel spus, fiecare perioadă (lună) sau exercițiu trebuie să cuprindă toate cheltuielile și veniturile prezente și viitoare care îi aparțin.

În viziunea noastră, pot fi adoptate **două variante** de recunoaștere și contabilizare a cheltuielilor privind impozitele și taxele:

- 1) **recunoaștere lunară în cadrul cheltuielile perioadei de gestiune** a cheltuielilor aferente impozitelor și taxelor;
- 2) includerea cheltuielilor aferente impozitelor și taxelor **la cheltuielile anticipate curente la începutul perioadei de gestiune** (anului, trimestrului), după care trecerea lunară a acestora la cheltuielile perioadei de gestiune.

Deoarece, la începutul perioadei de gestiune, datoria aferentă impozitului sau taxei se referă la perioadele ulterioare ale perioadei de gestiune, recomandăm utilizarea contului 541 „Datorii

preliminate”, subcontul 541 1 „Datorii preliminate privind decontările cu bugetul”, la care, în caz de necesitate, pot fi deschise conturi de gradul III pe tipuri de impozite și taxe.

Facilitatea fiscală aferentă impozitului pe bunurile imobiliare se utilizează de entitățile și organizațiile cooperatiste, însă nu se înregistrează prin formule contabile.

După părerea noastră, pot fi recomandate două variante de contabilizare a facilității fiscale aferente impozitului pe bunurile imobiliare:

- 1) utilizarea contului extrabilanțier 925 „Facilități fiscale”. Astfel, în debitul contului nominalizat se va înregistra utilizarea facilității fiscale în decursul anului de gestiune, iar creditarea acestui cont se va reflecta la sfârșitul anului.
- 2) recunoașterea facilității fiscale în cadrul conturilor de rezultate din activitatea financiară. Această variantă presupune recunoașterea facilităților în componența veniturilor financiare, iar la finele anului de gestiune decontarea acestora la cheltuielile financiare.

Pornind de la aceste considerente, în baza datelor unui exemplu convențional, recomandăm următoarele înregistrări contabile aferente recunoașterii cheltuielilor privind impozitul pe bunurile imobiliare la cheltuielilor anticipate curente la începutul perioadei de gestiune, după care trecerea lunară a acestora la cheltuielile perioadei de gestiune – varianta a doua, precum și a modului de înregistrare a facilităților fiscale în cadrul veniturilor și cheltuielilor din activitatea financiară.

**Exemplul 1.** Valoarea estimată a bunurilor imobiliare, la „Consumcoop Orhei”, pentru anul 2014, este de 25 400 000 lei. Cota impozitului pe bunurile imobiliare aflate în proprietatea entității este de 0,1%. Entitatea a achitat suma integrală a impozitului pe bunurile imobiliare pentru anul fiscal în curs până la 30 iunie a anului de gestiune și a beneficiat de dreptul la reducere cu 15% a sumei impozitului ce urmează a fi achitat.

Suma impozitului calculat va fi 25 400 lei ( $25\,400\,000 \times 0,1\%$ );

Suma reducerii de impozit 3 810 lei ( $25\,400 \times 0,15$ );

Suma impozitului spre plată  $25\,400 - 3\,810 = 21\,590$  lei.

**Tabelul 1**

**Formule contabile aferente calculării și utilizării facilității fiscale aferente impozitului pe bunurile imobiliare**

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor economice	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Debit	Credit
1.	Calcularea impozitului pe bunurile imobiliare la începutul perioadei de gestiune (anului) (în cazul taxelor – trimestrului)	25 400,00	261	5411
2.	Trecerea cheltuielilor anticipate curente aferente impozitului pe bunurile imobiliare la cheltuielile perioadei de gestiune (lunar) în cazul utilizării facilității fiscale $[(25\,400 - (25\,400 \times 0,15)) / 12]$	1 799,17	713 4	261
3.	Diminuarea datoriei față de buget privind impozitul pe bunurile imobiliare la suma facilității fiscale utilizate ( $25\,400 \times 0,15$ )	3 810,00	5411	6227
4.	Trecerea cheltuielilor anticipate curente aferente facilității fiscale la cheltuielile perioadei de gestiune	3 810,00	7226	261
5.	Trecerea datoriei anticipate aferente impozitului pe bunurile imobiliare la datoria curentă	21 590,00	5411	53461
6.	Achitarea impozitului pe bunurile imobiliare până la data de 30 iunie a anului de gestiune	21 590,00	53461	242

*Sursa: Elaborat de autor*

Analiza modului de calculare a taxelor locale ne permite să menționăm că mărirea unor taxe poate fi determinată la începutul perioadei de gestiune (taxa pentru unitățile comerciale și/sau prestări servicii de deservire socială, taxa de piață, taxa de la posesorii unităților de transport etc.), în timp ce mărirea altora este incertă, deoarece depind de indicatori ai volumului activității (taxa pentru cazare, taxa balneară, taxa pentru amenajarea teritoriului etc.). Luând în considerare cele menționate și în scopul respectării principiului prudenței și interdependenței exercițiului financiar, se recomandă:

- 1) pentru taxele care nu pot fi determinate la începutul perioadei de gestiune (an, trimestru) – recunoașterea lunară a cheltuielilor perioadei de gestiune aferente taxei calculate (prima variantă).
- 2) pentru taxele care pot fi determinate la începutul perioadei de gestiune, contabilizarea datoriilor privind taxele locale aferente trimestrelor de gestiune la cheltuielile anticipate și repartizarea lunară la cheltuielile perioadei de gestiune (a doua variantă - tabelul 1).

#### **Bibliografie:**

1. BUCUR V., ȚURCANU V, GRAUR A. *Contabilitatea impozitelor*. Chișinău: ASEM, Ed. Tipografia Centrală, 2005. ISBN 9975-78-438-0. - 562 p.
2. Codul fiscal, nr.1163-XIII din 24 aprilie 1997. In: Contabilitate și audit, 2015. nr.1.
3. NEDERIȚA A. *Correspondența conturilor contabile conform prevederilor SNC și Codului Fiscal*. Chișinău: Contabilitate și audit, 2007. ISBN 978-9975-9546-4-8. - 640 p.
4. NEDERIȚA A. și alții. *Contabilitate financiară*. Ediția a II-a. Chișinău: ACAP, 2003. ISBN 9975-9702-1-4. - 640 p.
5. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al RM nr.118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al R.M. nr. 233-237 din 22.10 2013.
6. ГЕТЬМАН В. Г. *Финансовый учет*. 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Финансы и статистика, 2006. ISBN 5-279-03016-3. - 816 с.

### **OPTIMIZAREA MECANISMULUI DE CALCULAȚIE A COSTULUI UNITAR ÎN AVICULTURA PENTRU OUĂ**

*Lect. sup. univ., Tatiana ȚAPU, UASM*

*The method chosen to calculate the production cost of products may be justified by the production management tasks, that is, why the production cost is calculated: to monitor the effectiveness of production, the activity of some self-supporting units, to determine the impact of the production cost on the final financial performance of the organization and its segments, to establish sales prices for products and to calculate the intercompany transfer prices in the managerial accounting, etc.*

**Key words:** *financial performance, managerial accounting, poultry breeding, production cost.*

În consecința transformării activelor biologice, întreprinderile agricole înregistrează simultan mai multe feluri de produse agricole, care au o importanță și semnificație valorică diferită, fiind delimitate în produse agricole de bază, conjugate (cuplate) și secundare. Referirea produselor obținute la una din tipurile menționate este la latitudinea entității producătoare, deoarece SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” nu stabilește o anumită modalitate de divizare a acestora.

Actualmente, entitățile avicole autohtone specializate în producția ouălor delimitează produsele agricole obținute din transformarea activelor biologice în următorul mod, tabelul 1.

După cum se vede din tabelul prezentat, produsele avicole se delimitează doar în produse de bază și produse secundare. Cât privește produsele conjugate, atunci acestea nu se identifică în componența produselor avicole, cu toate că asemenea produse se regăsesc în componența celor secundare. La ele pot fi referite produsele cu aceeași valoare economică ca și produsele de bază, dar care, grație anumitor circumstanțe tehnologice, sunt considerate mai puțin importante. În același timp, unele din astfel de produse pretind a avea aceleași calități gustative și dietetice ca și produsele de bază, de exemplu, ouăle obținute de la puicutele de montă până a fi trecute în efectivul de bază. Ca urmare, din componența produselor secundare pot fi identificate următoarele produse conjugate:

## Clasificarea produselor agricole în avicultura pentru ouă

Obiectul de evidență	Produse avicole	
	de bază	secundare
1. Efectiv parental	Ouă pentru incubație	Ouă pentru consum uman - categoria „A”[2]
		Ouă cu destinație industrială - categoria „B”
		Gunoi de pasăre
		Pene, puf
2. Efectiv industrial	Ouă pentru consum uman - categoria „A”[2]	Ouă cu destinație industrială - categoria „B”
		Gunoi de pasăre
		Pene, puf
3. Secția de incubare	Pui de o zi	Ouă excluse la proba de miraj
		Resturi din incubație
		Cocoșii sacrificați în vârstă de o zi
4. Tineret avicol la creștere	Sporul greutateii vii	Ouă pentru consum uman - categoria „A”
		Ouă cu destinație industrială - categoria „B”
		Gunoi de pasăre
		Pene, puf

- în cazul „Efectivului parental” – ouă cu destinație alimentară – categoria „A”;
- în cazul „Tineretului avicol la creștere” – ouă cu destinație alimentară – categoria „A”, obținute de la puicutele de montă, până la transferarea acestora în efectivul de bază și intrarea acestora în faza de pontă.

Un alt tip de produse agricole este sporul greutateii vii a păsărilor adulte. Actualmente, potrivit alineatului 6 din paragraful 30 al SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”, sporul în cauză nu se identifică, evaluează și înregistrează în sistemul de conturi contabile. Totodată, nu se produce majorarea costurilor de întreținere a acestor active biologice mature producătoare. Conform prevederilor acestui standard, costurile aferente întreținerii activelor nominalizate se raportează după caz: ori la costul produselor obținute (în cazul păsărilor adulte ouătoare – la ouă), ori la cheltuieli curente – în cazul comercializării acestora.

O asemenea abordare produce anumite discrepanțe între datele evidenței contabile și datele efective cu referință la greutatea corporală a găinilor transferate în efectivul de bază/parental și valoarea contabilă a acestora. Creșterea greutateii vii este semnificativă și constituie circa 40% față de greutatea vie înregistrată la data transferului (această creștere variază în funcție de cros, de exemplu, găinile crosului Roso SL înregistrează la vârsta de 18 săptămâni 1,56 kg, iar la vârsta de 77 săptămâni – 2,24 kg creșterea fiind de 0,68 kg sau 43,5%).

În opinia noastră, sporul greutateii vii a găinilor ouătoare corespunde, totalmente, criteriilor de recunoaștere în calitate de produs agricol. În plus, acesta condiționează calitățile de producție a păsărilor (fie a puicutelelor, fie a găinilor ouătoare). Este demonstrat de către savanții din domeniul zootehniei că o eventuală încetinire a dezvoltării organismului viu al păsărilor amână procesul de stabilizare a ponteii și duce la reducerea esențială a productivității păsărilor, făcând acest efectiv nerentabil. În consecință, producătorii suportă costuri suplimentare neproductive legate de revitalizarea efectivului neproductiv sau chiar de rebutarea și înlocuirea acestuia cu unul nou. În acest context, considerăm că sporul greutateii vii a păsărilor productive trebuie să fie recunoscut și contabilizat ca produs avicol conjugat.

În funcție de importanța și valoarea economică a produselor agricole recoltate, entitățile avicole pot realiza o altă clasificare a produselor agricole care diferă de clasificarea acceptată tradițional, dar corespunde mai pe deplin particularităților tehnologice de activitate și scopurilor sale manageriale (tabelul 2).

Actualmente, costurile ce vizează transformarea activelor biologice sunt repartizate între produsele de bază și secundare, în funcție de o regulă logică și permanentă, stabilită în politicile de contabilitate, de exemplu, repartizarea în funcție de ponderea fiecărui produs în volumul vânzărilor, fie la etapa în care pot fi identificate separat, fie după finalizarea procesului de producție sau diminuarea

costurilor totale la valoarea produselor secundare determinată conform unor normative stabilite de entitate la începutul exercițiului financiar și desemnate în politicile sale contabile.

**Tabelul 2**

**Tipurile produselor avicole în avicultura pentru ouă conform nomenclatorului propus**

Tipul produselor	Obiecte de evidență			
	efectiv		secția de incubare	tineret avicol la creștere
	parental	industrial		
A	1	2	3	4
<b>Produse de bază/conjugate</b>				
Ouă pentru incubație	bază	-	-	-
Ouă pentru consum uman – categoria „A”	conjugate	bază	-	-
Sporul greutateii vii	conjugate	conjugate	-	bază
Pui de o zi	-	-	bază	-
<b>Produse secundare</b>				
Ouă cu destinație industrială – categoria „B”	secundare	secundare	-	-
Pene, puf	secundare	secundare	-	secundare
Gunoii de pasăre	secundare	secundare	secundare	secundare
Ouă excluse la proba de miraj	-	-	secundare	-
Cocoșeii sacrificați în vârstă de o zi	-	-	secundare	-
Resturi din incubație	-	-	secundare	-

Analiza investigațiilor savanților din domeniul zootehniei denotă posibilitatea utilizării ca bază de repartizare și a altor indicatori, care ar asigura o precizie mai înaltă la estimarea ulterioară autentică a produselor acestei ramuri, de exemplu, energia ingerată de furaje, exprimată în unități nutritive sau utilitatea energiei furajelor asimilate, exprimată în kJ. Energia ingerată a furajelor exprimată în kJ se delimitează în digesta – energia digerată în substanțe nutritive și egesta – energia excretată prin fecale. Pe lângă energia degajată în căldură corporală digesta include și energia asimilată sedimentar în ou-masă – 305,6 kJ și masă musculară – 33,6 kJ [5, p. 164-170; 4, p. 57].

În continuare, este prezentat un exemplu care elucidează modul de repartizare a costurilor aferente întreținerii efectivului industrial de găini ouătoare între tipurile de produse avicole (conjugate și secundare) și calculație a costului unitar al produselor avicole (tabelele 3 și 4).

**Tabelul 3**

**Date inițiale necesare pentru calculația costului produselor avicole în cazul exploatării crosului de găini ouătoare Hy-Line Brown**

Indicatorul	Semnificația	Indicatorul	Semnificația
1. Durata de exploatare (săptămâni), total	72	6. Greutatea medie a unei păsări	
a) creștere	18	a) puicuță la data transferului (18 săptămâni), kg	1,45
b) pontă	54	b) găină rebutată (72 de săptămâni)	2,1
2. Productivitatea anuală a unei găini		7. Consum de furaje, kg/cap	
a) ouă, buc.	300	a) puicuțe (0-18 săptămâni), kg	6,4
b) greutatea medie a unui ou, g	63	b) găini (18-72 de săptămâni), kg	45,5
3. Înregistrat gunoii de pasăre, g/cap/zi	150 [6, p. 9-11]	8. Prețul mediu al 1 kg de furaje	6,0
4. Efectivul de puicuțe transferat, cap.	10000	Prețul mediu de vânzare a 10 ouă, lei	12,0
5. Gradul de păstrare a efectivului productiv, %	95		

Calculația costului unitar al produselor avicole, conform metodei tradiționale și în funcție de utilitatea furajelor ingerate exprimate în kJ, este elucidată în continuare (tabelul 4).

**Tabelul 4**

**Calculația costului unitar al produselor avicole conform metodei tradiționale și metodei propuse**

Indicatorul	Tipul de produse/ activelor biologice			Puicuțe	Găini	
	găini adulte					
	ouă, buc.	sporul greutateii, kg	gunoi de pasăre, kg			
A	1	2	3	4	5	
1. Cantitatea/numărul activelor biologice, kg/cap	2850000	6175	538650	10000	x	
2. Consumul de nutrețuri, kg	432250	x	x	64000	x	
3. Costuri totale privind furajele, lei	2593500	x	x	384000	x	
4. Alte costuri de producție, lei	1111500	x	x	164571		
5. Costuri totale, lei	3705000	x	x	548571	x	
A	1	2	3	4	5	
6. Costuri normate pentru gunoiul de pasăre, 10%	x	x	370500	38400	x	
5. Costuri totale, diminuate la valoarea normată a gunoiului, lei	3334500	x	x	493713	x	
6. Energia asimilată sedimentată, kJ	305,6	33,6	x	x	x	
7. Ponderea energiei asimilate sedimentate, %	90,09	9,91	x	x	x	
8. Costuri de producție în funcție de ponderea energiei, lei	3004051	330449	x	x	x	
9. Cost unitar, lei	a) metoda tradițională	1,17	x	0,69	49,37	49,37
	b) metoda propusă	1,05	53,51	0,69	-	86,75
10. Abatere (+,-)	-0,12	+53,51	0	x	+37,38	

*Sursa: Elaborat de către autor.*

În procesul de calculație, s-a ținut cont de următoarele circumstanțe:

- costurile totale se calculează în funcție de gradul de păstrare a efectivului productiv – 95%;
- costurile aferente furajelor au ponderea de 70% în suma costurilor totale;
- cuantumul costurilor aferente produselor secundare stabilit în politicile de contabilitate constituie 10% în mărimea totală a costurilor.

Din datele tabelului 4, rezultă că, în cazul metodei tradiționale, cântarul și valoarea contabilă a găinilor rebutate rămâne la nivelul puicuțelor de montă transferate în efectivul de bază la vârsta de 18 săptămâni și anume 1,45 kg și 49,37 lei. În cazul metodei propuse, greutatea vie a găinilor ouătoare corespunde realității, astfel, încât o găină adultă cântărește 2,1 kg, iar valoarea ei contabilă constituie 86,75 lei. În consecința aplicării metodei propuse, mărimea costului unitar al ouălor descrește neesențial (cu 0,12 lei per unitate), în timp ce valoarea contabilă a unei găini crește vertiginos cu 75,7% sau cu 37,38 lei, ceea ce face comercializarea ulterioară a păsărilor rebutate și mai puțin rentabilă.

Discrepanța dintre greutatea contabilizată și greutatea efectivă a unei găini constituie 0,66 kg, iar din sacrificarea unei găini cu greutatea vie contabilizată de 1,45 kg s-ar fi înregistrat la sacrificare 1,68 kg carne în masă sacrificată, adică cu 0,23 kg mai mult de cât greutatea vie a găinii sacrificate. La sacrificarea efectivului în ansamblu (9500 de găini), diferența de cântar poate constitui 2185 kg, evaluată la prețul minimal de vânzare 30 lei/kg obținem venit din vânzarea cărnii neînregistrate, dar existente, în valoare de 65550 lei. În concluzie, considerăm că s-a creat o situație confuză: dacă înregistrăm sporul greutateii, avem pierderi, iar dacă nu-l înregistrăm – obținem creșterea masei sacrificate față de greutatea vie până la sacrificare și venituri neînregistrate.

În scopul soluționării problemelor enunțate, unii autori propun aplicarea diverselor mecanisme de calculație a uzurii activelor biologice productive mature incluse în componența activelor circulante. Potrivit acestor calcule, o anumită parte a valorii contabile (47 % sau  $\approx 4$  % lunar) a găinilor ouătoare trebuie raportată la costurile acelor obiecte de calculație (produse agricole) pentru care a fost înființată această activitate economică. În această ordine de idei, timp de 12 luni, urmează să fie raportată la costurile aferente ouălor suma de 40,68 lei [86,75 x 47 %], iar partea rămasă constituind valoarea reziduală a găinilor rebutate. Ca urmare, dacă perioada de exploatare a găinilor crește, valoarea reziduală a găinilor scade și invers. În caz că durata de exploatare a găinilor a constituit 18 luni, atunci valoarea reziduală a unei găini va fi 25,59 lei [86,75 - (86,75 x (47% :12 luni) x 18 luni)]. În consecința raportării unei părți a valorii contabile a găinilor ouătoare, costul unui ou crește nesemnificativ cu  $\approx 2,4$  bani [-0,12 lei + 0,144 lei].

Cele expuse denotă o altă problemă care necesită decizii manageriale argumentate economic – durata ciclului de exploatare productivă a găinilor ouătoare. Longitudinea acestuia este determinată de sine stătător de către entități în funcție de parametrii genetici ai crosului de păsări întreținut și nivelul beneficiilor economice scontate. Perioada optimă de exploatare productivă a efectivului constituie  $\approx 54$  săptămâni ( $\approx 12$  luni), ceea ce corespunde normativului de reformare a pasărilor și înlocuirea efectivului cu altul productiv stabilit în limitele 1,05-1,1. Considerăm că decizia cu privire la durata perioadei de exploatare trebuie să fie axată nu atât pe potențialul genetic al pasărilor, cât argumentată din punct de vedere economic de asemenea indicatori, precum: costurile cu puietul de montă, costurile aferente ouălor și sporului greutatei, prețul de vânzare a ouălor și cărnii etc.

Considerăm că pentru a determina durata optimă de exploatare a găinilor ouătoare este necesar de a calcula nivelul (punctul) critic al productivității la realizarea căruia exploatarea acestui efectiv devine nerentabilă. Pragul critic al productivității poate fi calculat pornind de la cantitatea de consum a furajelor cap/zi, costul mediu al furajelor, ponderea costurilor privind furajele în suma totală a costurilor, precum și prețul mediu de vânzare a ouălor.

Pentru a înlesni mecanismul de calcul al punctului critic, se propune aplicarea următoarei relații:

$$PC_{min} = \frac{qf_u \times cf_u \times 100}{p_f \times \overline{V}_u} \quad (1)$$

unde  $PC_{min}$  exprimă punctul critic minimal al productivității, %;

$qf_u$  – consumul mediu de furaje cap/zi, g;

$cf_u$  – costul unitar al furajelor 1 kg, lei;

$\overline{V}_u$  – prețul mediu de vânzare per/10 ouă, lei

$p_f$  – ponderea costurilor aferente furajelor în suma totală a costurilor, %.

Admitem că:  $qf_u = 120$  g cap/zi;  $cf_u = 6$  lei;  $\overline{V}_u = 12$  lei;  $p_f = 70$  %.

$$PC_{min} = \frac{120 \times 6 \times 100}{70 \times 12} = 85,71\%$$

În condițiile exemplului elucidat, punctul critic al productivității constituie:

- metoda tradițională:  $\frac{9785000 \text{ lei} + 978 \text{ lei} + 1,20 \text{ lei}}{9200} \Rightarrow \frac{9167 \text{ ouă/zi}}{9200} \times 100 = 85,97 \%$
- metoda propusă:  $\frac{9004192 + 978 \text{ lei} + 1,20 \text{ lei}}{9200} \Rightarrow \frac{6628 \text{ ouă/zi}}{9200} \times 100 = 69,71 \%$

În concluzie, pragul critic al productivității conform metodei tradiționale de calculare a costurilor constituie 85,97 % sau 8167 ouă/zi sau, în medie, la o găină  $\approx 325$  ouă. În aceste condiții, o eventuală scădere a productivității face acest efectiv nerentabil. Când privește metoda propusă, atunci, în cazul acesteia, pragul critic al productivității este mai scăzut cu 16,26 puncte procentuale, ceea ce permite manevrarea cu productivitatea, astfel, încât punctul critic al productivității medii anuale al unei găini să nu fie mai mic de 252 de ouă.

#### Bibliografie:

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr. 90-93.



2. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1208 din 27 octombrie 2008 cu privire la aprobarea „Normei sanitar-veterinare privind comercializarea ouălor pentru consum uman”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2008, nr. 198-200.
3. SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013. nr. 233-237.
4. SĂLĂJAN, Gh.; MOSOLOVA, L. *Tehnica optimizării hranei*. București: Editura CERES.1994, 271 p. ISBN 973-40-0308-9
5. КИСЕЛЕВ, А. Ф.; НАДАЛЬЯК, Е.А. *Особенности использования энергии при ограниченном потреблении корма курами-несушками*. В: Энергетическое питание сельскохозяйственных животных: научные труды. М.: Колос. 1982, с. 164-170
6. ЛЫСЕНКО, В. *Основные затраты на транспортировку навоза*. В: Птицеводство. 1987, № 9, с. 9-11

## UNELE ASPECTE PRIVIND COLECTAREA MASEI LEMNOASE LA ENTITĂȚILE SILVICE

*Lect. sup. Nadejda ȚURCAN, ASEM*

*In the article below, the author reports the problem of determination of the cost of forestry products harvested in unit cost basis, without applying coefficients and cost based tariff salary calculated.*

*Based on technological operations study, collection timber and production in care work Fixed Assets Biological Forest and*

*Biological Assets Fixed in progress, the author proposes to use a registry developed by the author in Annex 2.*

*In Republic of Moldova currently there is no law, that would provide solutions for the problem how to determine the cost of forest products harvested. After a deep analysis, author suggests the method of coefficient calculation and average cost of the product , that would solve the existing problem, along with respecting the principle of consistency.*

**Cuvinte-cheie:** *articole de costuri, costului masei lemnoase pe picior ,costului produselor silvice recoltate, active biologice imobilizate forestiere, active biologice forestiere în curs de execuție.*

Studiul operațiilor tehnologice de colectare a masei lemnoase, precum și obținerea acesteia din lucrările de îngrijire a ABIF și ABICE ne permite să propunem nomenclatorul articolelor de costuri condiționate de aceste lucrări elaborate de autor (anexa 1). În mod deosebit, menționăm primul articol „Costul masei lemnoase pe picior”. În el, se propune de specificat volumul fizic (m<sup>3</sup>) și costul (în lei) masei lemnoase crescute zeci de ani și extrase în conformitate cu amenajamentul silvic. Acest lucru se încercă prima dată în contabilitatea silvică. În tăieri rase, se va înregistra volumul fizic existent din Fișa de evidență a terenurilor și activelor biologice imobilizate forestiere, în tăieri selective – volumul efectiv calculat în baza datelor din Bonul de lucru, iar costul acestuia – prin calculul suplimentar în baza aceleiași fișe. În dezvoltarea acestei propuneri, din cauza lipsei registrului de evidență analitică a costurilor privind colectarea masei lemnoase, autorul a elaborat și propune acest registru de a fi aplicat în practica contabilității silvice (anexa 2). În baza datelor acumulate în acest registru, se va calcula costul efectiv al produselor lemnoase recoltate, care va include nu numai costurile de colectare a acesteia, ci și materia primă – masa lemnoasă pe picior crescută până la tăieri de arbori, ca și în orice proces de producție. Prin această modificare, semnificativ crește gradul obiectivității costului masei lemnoase pe picior, suma costurilor masei lemnoase recoltate (anexa 2) constituie 37893 lei, iar costul 1 m<sup>3</sup> al masei lemnoase – 222,25 (37893÷170,5), din care 1 m<sup>3</sup> de masă lemnoasă pe picior crescute – 114,96 lei (19600÷170,5), diferența de 107,29 lei (222,25-114,96) reprezintă costurile de recoltare. Aceste informații sunt foarte relevante și utile în evaluarea eficienței activității silvice.

În pepinierele silvice, sunt crescuți puieti de talie joasă, talie înaltă, brazi de sărbătoarea de Crăciun, ulterior, fiind plantați în lucrările de împădurire, regenerare, reîmpădurire sau comercializați.

Costul puietilor crescuti constituie suma totala acumulata de la inceputul lucrarilor de pregatire a solului pana la scoaterea puietilor. In cazul scoaterii puietilor nu de pe toata suprafata, costul lor va fi calculat in raport cu suprafata de pe care efectiv au fost scoși.

In mod similar, se propune un singur cont analitic pentru subcontul 811 S 3 „Ingrijirea rezervațiilor semincere” cu aceeași denumire. Cu regret, actualmente, entitățile silvice Călărași, Hâncești Silva, Ialoveni, Telenești pentru sectoarele semincere în rapoartele nr. 90 – pădure și nr. 2 – silvicultura se reflectă numai costurile de recoltare a semințelor silvice, costurile de îngrijire a acestora lipsesc. Cum denotă studiile în rezervațiile semincere se obțin două tipuri de produse cuplate – adaosul masei lemnoase pe picior și semințele silvice obținute în rezultatul unuia și aceluiași proces – îngrijirea rezervațiilor semincere. Apare problema calculării costului acestora. În opinia noastră, ea poate fi soluționată astfel:

- Costurile de plantare, protecție, pază și îngrijire până la atingerea vârstei de recoltare a semințelor de contabilizat în contul 131 „Active biologice immobilizate în curs de execuție”. La atingerea vârstei de recoltare a semințelor, de înregistrat în componența celor exploatabile în contul 132 „Active biologice immobilizate”;
- Începând cu perioada de exploatabilitate, costurile de îngrijire vor fi contabilizate în subcontul 811 S 3, acestea fiind atribuite la costul masei lemnoase pe picior crescute și a semințelor silvice în raport cu valoarea realizabilă netă a acestora;
- Cota-parte a costurilor aferente masei lemnoase crescute urmează a fi capitalizate prin majorarea costului ABIF:
  - Debit 132 Credit 811,
  - iar cea aferentă semințelor Debit 216 Credit 811.

**Exemplu.** Să admitem, că în anul 2014, Ocolul silvic „Mereșeni”, ISS Hâncești Silva subparcelele 72 C și 73 C, cu suprafața totală de 5 ha, s-au recoltat 700 kg de ghindă cu valoarea realizabilă netă de 8400 lei, costurile de îngrijire, fiind de 800 lei, adaosul masei lemnoase crescute – 12 m<sup>3</sup>. Conform datelor din practica silvică, din volumul total al masei lemnoase crescute, 1m<sup>3</sup> constituie lemn de lucru, 9 m<sup>3</sup> – lemn de foc, 2 m<sup>3</sup> – crengi. Prețul de vânzare minus costurile aferente pentru 1 m<sup>3</sup> constituie: – lemn de lucru – 600 lei, lemn de foc s/t – 410 lei, crengi – 45 lei. Valoarea realizabilă netă a masei lemnoase crescute este de 4380 lei (1 × 600 + 9 × 410 + 2 × 45).

Valoarea realizabilă netă totală constituie 12780 lei (8400 + 4380).

Ponderea valorii realizabile nete a masei lemnoase crescute constituie 0,6573 (8400 ÷ 12780) a semințelor – 0,3427.

Suma costurilor de îngrijire atribuită la costul:

- masei lemnoase crescute – 274,16 lei (0,3427×800)
- semințelor silvice – 525,84 lei (0,6573×800)

În baza acestor calcule, va urma înregistrarea contabilă:

Debit 132 „Active biologice immobilizate” – 274,16,00 lei

Debit 216 „Produse” – 525,84 lei

Credit 811 „Activități de bază”, S – Silvicultura, Subcontul 811 S 3 „Ingrijirea rezervațiilor semincere” – 800 lei.

În componența articolelor de costuri, pot fi evidențiate: costuri de pază, protecție, costuri cu personalul privind recoltarea semințelor, regia de producție, alte costuri.

În subconturile 811 S 4, 811 S 5, 811 S 6, 811 S 7, vor fi contabilizate, respectiv, costurile de colectare a plantelor medicinale, ciupercilor, pomușoarelor, de folosire a pădurii în scopuri de recreere și a terenurilor forestiere în scopuri științifice, cu specificarea articolelor de costuri respective (aceste probleme necesită investigații speciale).

O problemă o constituie modul de determinare a costului produselor silvice recoltate. Actualmente, în RM, nu există act normativ care ar prevedea soluționarea acestei probleme. Hâncanina N. E. atrage atenție componenței costurilor, nomenclatorului de costuri privind recoltarea produselor lemnoase, modul de contabilizare a acestora, însă determinarea costului produselor în cauză a rămas în umbră (3, p. 84-129). Marcu N. examinează problema în cauză în baza unui exemplu abstract, incluzând în costul masei lemnoase și cheltuielile administrative (2, p. 212-220), fapt contradictoriu prevederilor SNC „Cheltuieli”, IAS 2.

În continuare, examinăm practica silvică în soluționarea problemei menționate.

După cum denotă studiile, la finele lunii gestionare, fiecare pădurar, în baza documentelor primare enumerate mai sus, întocmește Raportul privind mișcarea produselor forestiere (form. LP - 14), în care se indică denumirea produselor lemnoase cu divizarea în lemn de lucru, tehnologic pe dimensiuni și specii. La el, se anexează lista facturilor fiscale privind livrarea produselor lemnoase. Acest raport întocmit de către pădurar cu documentele și lista menționată anexată se prezintă la contabilitatea ocolului silvic, unde sunt verificate. În baza lor, se întocmește Darea de seama privind stocurile produselor lemnoase la sfârșitul lunii. Practic, ar trebui să fie numită Balanță de solduri (însă soldul, la începutul lunii, cu regret, lipsește) cu descifrarea acestora pe cantoane. Un exemplar al acestor rapoarte și al dării de seamă sunt prezentate la contabilitatea entității silvice raionale. Informațiile despre costurile aferente obținerii produselor lemnoase înregistrate la intrări (contul 216) servesc drept bază de a întocmi calculația costului acestora. La ISS Hâncești Silva, acest lucru se face lunar, iar la ISS Călărași, Telenești – trimestrial.

În esență, metoda de calculare a costului masei lemnoase recoltate prin diferite tipuri de tăieri de arbori poate fi numită globală sau simplă. Unitatea de calculație o constituie 1 m<sup>3</sup> de produse. Costul 1 m<sup>3</sup> de produse lemnoase se determină prin raportul sumei totale a costurilor directe și a regiei de producție către volumul produselor lemnoase în m<sup>3</sup> (tabelul 1).

**Tabelul 1**

**Calculația costului produselor lemnoase recoltate în iunie 2014 Hâncești Silva**

Nr. crt.	Denumirea, calitatea	Lungimea, m	Diametru, cm	S-a recoltat		Costul unitar	Costul unitar fără aplicarea coeficientului, lei	Costul calculat în baza salariului tarifar	Costul unitar după metoda propusă
				Volum m, m <sup>3</sup>	Costul efectiv, lei				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Lemn de lucru								
1.	Gater ST cat. III	1-1,5	14-24	15,9	11190,58	703,81	131,83	1,41	185,88
2.	Gater ST cat. III	1-1,5	25-34	4,7	3307,91	703,81	131,83	1,41	185,88
3.	Gater ST cat. III	3-6	14-24	2,0	1407,62	703,81	131,83	1,41	185,88
4.	Gater Fr cat. III	1-1,5	14-24	6,4	4504,38	703,81	131,83	1,41	185,88
5.	Gater Fr cat. III	1-1,5	25-34	0,3	211,14	703,81	131,83	1,41	185,88
6.	Gater Tei cat. III	2-6	14-24	4,4	3096,74	703,81	131,83	1,11	185,88
7.	Gater Plop cat. III	2-6	25-34	0,5	351,91	703,81	131,83	1,11	146,33
8.	Lemn tehnologic specii tari	0,6-1,5	–	25,4	10741,66	422,29	131,83	1,34	176,65
9.	Lemn tehnologic specii moi	0,6-1,25	–	2,0	844,58	422,29	131,83	1,25	164,78
10.	Lemn de foc specii tari	–	–	2464	346931,1	140,76	131,83	1,2	158,20
11.	Lemn de foc specii moi	–	>4	7	7	140,76	131,83	1,12	147,65
12.	Nuiele cat. III	4-6	2-4	315,0	44339,4	-	131,83	0,52	68,55
13.	Nuiele cat. IV	2-4	sub 4	59,4	-	-	131,83	0,53	69,87
14.	Crengi	sub 2	2-4	59,3278,4	--	-	131,83	0,55	72,51
	Total	X	X	3238,40	426920,54	X	X	X	X

Volumul fizic al lemnului de lucru, tehnologic și al lemnului de foc se recalculează în baza coeficienților, respectiv 1,25, 0,75 și 0,25, numai în scopul repartizării costurilor cumulate la recoltare între tipuri de produse, astfel:

lemn de lucru –  $34,2 \times 1,25 = 42,75 \text{ km}^3$   
lemn tehnologic –  $27,4 \times 0,75 = 20,55 \text{ km}^3$   
lemn de foc –  $2779,7 \times 0,25 = 694,93 \text{ km}^3$   
Total  $758,23 \text{ km}^3$

Suma totală a costurilor de colectare a masei lemnoase, la ISS Hâncești Silva, în luna iunie 2014, constituie 426920,50 lei costul  $1 \text{ km}^3$  (coeficient – cubometri) este de 563,049 lei ( $426920,50 \div 758,23$ ).

Ulterior, determinăm suma costurilor aferentă lemnului de lucru – 24070,34 lei ( $42,75 \times 563,049$ ). Costul  $1 \text{ m}^3$  al lemnului de lucru este de – 703,81 lei ( $24070,34 \div 34,2$ ), sau  $563,049 \times 1,25 = 703,81$  lei, obținem același rezultat.

Costul lemnului de lucru gater ST (stejar), cat.III recoltat în volum de  $15,9 \text{ m}^3$  va constitui 11190,57 lei ( $703,81 \times 15,9$ ).

Costul  $1 \text{ m}^3$  de lemn tehnologic este de 422,29 lei [ $(63,049 \times 20,55) \div 27,4$ ] sau  $563,049 \times 0,75 = 422,29$  lei. Respectiv, costul unitar al  $1 \text{ m}^3$  al lemnului de foc este de 140,76 lei [ $(563,049 \times 694,93) \div 2779,7$ ].

Totuși, această metodă nu este lipsită de unele neajunsuri. În primul rând, este puțin probabil că aplicarea acestor coeficienți (1,25, 0,75 și 0,25) să fie economic argumentată în scopul repartizării costurilor de recoltare a produselor lemnoase (lemn de lucru, lemn tehnologic, lemn de foc). De exemplu, suma costurilor pentru recoltarea  $1 \text{ m}^3$  de lemn de lucru este mai mare decât a costurilor pentru recoltarea  $1 \text{ m}^3$  tehnologic de 1,7 ori, iar decât suma costurilor de recoltare a  $1 \text{ m}^3$  de lemn de foc – de 5 ori, sau se prestează munca se consumă combustibil etc. de 5 ori mai mult. Situație incredibilă. Și cazul în care costul masei lemnoase pe picior crescute și extrase nu se include în costul produselor lemnoase recoltate. Astfel, este necesară reexaminarea metodei de calculare a costului produselor lemnoase.

În al doilea rând, nu se calculează costul nuielilor și al crengilor. Prin urmare, în cazul comercializării acestor produse lemnoase entitatea silvică recunoaște venitul respectiv, iar costul vânzărilor ce au determinat acest venit nu se recunoaște. Fără vreo argumentare economică, se încalcă principiul concordanței dintre venituri și cheltuieli aferente aceluiași volum de produse lemnoase vândute (nuiele, categoria III și IV și crengi).

Dacă nu luăm în considerare monopola de recoltare a produselor lemnoase, costul  $1 \text{ m}^3$  al acestora constituie 131,8305 lei ( $426920,54 \div 3238,4$ ). Considerăm că acest indicator determinat de autor are dreptul la existență, deoarece el caracterizează costul mediu a  $1 \text{ m}^3$  al tuturor produselor lemnoase colectate din toate tipurile de lucrări silvice.

Luând în considerare că monopola pentru recoltarea a  $1 \text{ m}^3$  de produse lemnoase pe specii de arborete este diferită, logic și costul unitar va fi diferit. Prin selectarea datelor din Bonurile de lucru, a normelor și tarifelor stabilite pentru recoltarea a  $1 \text{ m}^3$  de lemn de lucru, lemn tehnologic pe specii moi și tari, lemn de foc, specii moi și tari, nuiele și crengi la ES Hâncești Silva, Călărași, Telenești autorul a determinat coeficientul respectiv care este de 1,41 (conform tabelului 1 col.8 și col.9).

Prin produsul coeficientului calculat și costului mediu, determinăm costul  $1 \text{ m}^3$  de produse lemnoase pe tipuri și specii de arboret. De exemplu, pentru lemn de lucru gater st. cat.III, acest indicator constituie 185,88 ( $131,83 \times 1,41$ ).

Această metodă propusă de autor prevede și determinarea costului a  $1 \text{ m}^3$  de nuiele în funcție de categoria acestora, precum și de crengi. Prin acest calcul, se vor respecta prevederile principiului concordanței.

#### Bibliografie:

1. Codul Silvic al Republicii Moldova nr. 887 – XIII din 21.06.1996. În: Monitorul Oficial al RM, nr.4-5/36 din 16.01.1997, p.37.
2. MARCU N. *Management financiar-contabil în silvicultură*. Ed. „Expert”, București, p.308.
3. ХЫНКАНИНА Н. Е. *Управленческие аспекты бухгалтерского учета в лесном хозяйстве*. Специальность 08-00-12 „Бухгалтерский учет, статистика”. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Санкт-Петербург, 2003. p. 168.

**Anexa 1**

**Nomenclatorul articolelor de costuri de colectare a masei lemnoase și a celei din lucrări de îngrijire**

1. Costul masei lemnoase pe picior se reflectă volumul masei lemnoase (m<sup>3</sup>) pe picior parțial sau integral extrase și costul efectiv al acesteia (lei)
2. Retribuții de salarii ale muncitorilor ce execută lucrări tehnologice de extracție a masei lemnoase (în mod manual și mecanizat) - salariile calculate muncitorilor, tractoriștilor conform tarifului stabilit și suma primelor calculate în mărimea cotelor prevăzută în contract pentru executarea lucrărilor la timp și calitativ.
3. Contribuțiile pentru asigurările sociale și primele de asigurare obligative de asistență medicală în mărimea prevăzută în legislație la salariile calculate.
4. Costul materialelor consumate (combustibil, lubrifianti și alte materiale).
5. Costul serviciilor de locație a motofeștraielor și a tractoarelor ce aparțin executorilor de lucrări silvice.
6. Serviciile tractoarelor și autocamioanelor proprii (toate costurile de reparație curentă și capitală în conformitate cu prevederile SNC INC, suma amortizării acestora, suma primelor de asigurare a costului serviciilor inspecției tehnice etc.).
7. Servicii terțe.
8. Regie de producție (se reflectă la categoria de producție în urma repartizării acesteia).
9. Alte costuri.

**Anexa 2**

**Fișa de evidență a costurilor de executare a lucrărilor silvice „Rărituri de arbori”**

Data, luna, anul	Nr. documentului	Denumirea documentului	În Debitul contului 811 S 1 din Creditul conturilor											Din Creditul contului 811 S 1							
			Costul masei lemnoase pe picior		Retribuții de salarii (lei)	Contribuții pentru asigurările sociale	Primele de asigurare medicală	Costuri de materiale			Servicii de locațiune	Serviciile tractoarelor și automobilelor	Servicii terțe	Regia de producție	Alte costuri	Total	În Debitul 216				
			Subparcela, ha, m <sup>3</sup>	Suma, lei				211	213	214							Suma	Volum, m <sup>3</sup>			
																		Lemn de lucru	Lemn tehnologic	Lemn de foc	Crengi, nuiele
2014				132	531	533	541				544	812	521	821							
21-07	10	Bon de lucru	96E, 3 ha	8050	3300	755	132	1850							14087		3s/t	59	12		
13-07	071	Act de achiziție a serviciilor de locațiune									770				770						
31-07		Borderou de repartizarea serviciilor									420				420						
31-07		Calculul repartizării regiei de producție											32		32						
Total			161,8	19600	8326	1915	333	4250	-	-	1980	1080	320	89	-	37893	37893	10,5	6 s/t	138	26

## UNELE ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII CAPITALULUI ENTITĂȚILOR COOPERATISTE

*Lect. sup., drd., Galina ZAGAIEVSCHI, USM*

*The enterprises and cooperatives according to the Law of Consumer Cooperation create funds of special destination to increase their technical material basic. The accounting modeling, creation and using of named funds is developed in this article.*

**Cuvinte-cheie:** cooperativă de consum, cooperație de consum, parte socială, capital divizibil și capital indivizibil, fond de dezvoltare, fond de rezervă, fond de risc etc.

Proprietatea cooperației de consum s-a format cu decenii în urmă, de diferite generații de angajați, angajatori și asociați ai cooperativelor sistemului cooperatist.

Volumul capitalului propriu în cooperativele de consum constituie capitalul statutar (social), fondul (cotizațiile) asociaților, alte fonduri cu destinații speciale determinate și formate în baza hotărârilor Adunărilor Asociaților, precum și profitul net nerepartizat.

La întreprinderile și organizațiile cooperației de consum din R. Moldova, formarea și utilizarea capitalului statutar (social) se conduc de Legea Cooperației de Consum din 28 septembrie 2000, care dezvoltă diferite tipuri de activități, precum sunt: comerțul, alimentația publică, achiziția produselor agricole, producția mărfurilor de larg consum, servicii hoteliere, servicii de leasing etc.

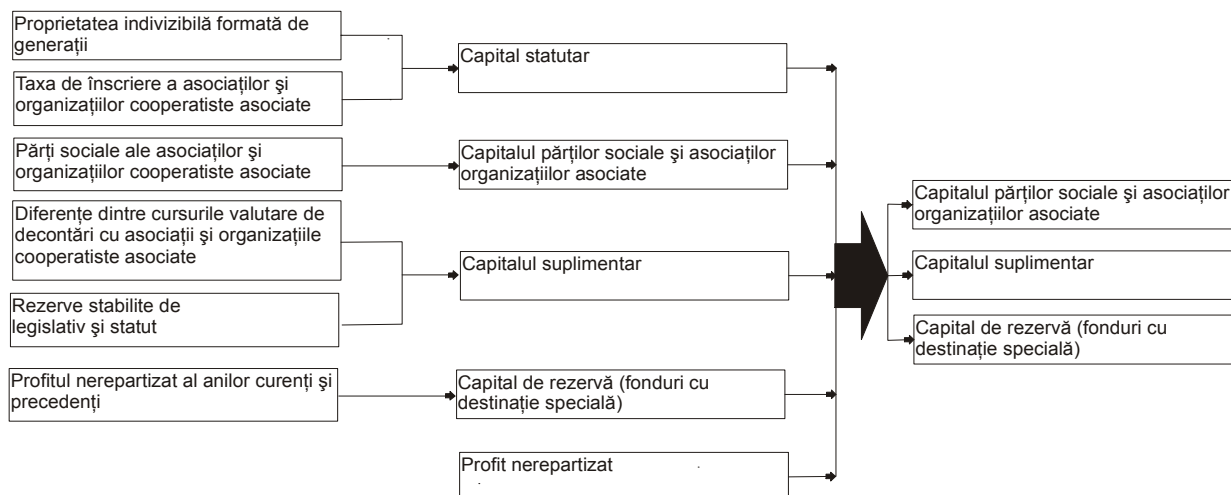
Conform legii mai sus-menționate, în afară de capitalul statutar indivizibil și divizibil, se formează din profitul diferitelor entități cooperatiste capitalul (fondul) de rezervă cu distincție: fondul de dezvoltare a bazei material-tehnice, fondul de rezervă, fondul riscului și alte fonduri speciale. Modul de formare și utilizare a Fondului de dezvoltare în cadrul organizațiilor și întreprinderilor cooperației de consum din Republica Moldova urmărește scopul de a reuni mijloacele financiare ale întreprinderilor și organizațiilor cooperației de consum pentru dezvoltarea și reconstrucția bazei tehnico-materiale, procurarea și implementarea noilor utilaje și a noilor tehnologii.

Fondul de rezervă prezintă sursa de ajutorare financiară reciprocă periodică organizațiilor și întreprinderilor cooperatiste, pentru acoperirea eventualelor cheltuieli și pierderi rezultate la finele perioadei de gestiune, în caz de calamități naturale, incendii, furturi, obstacole în desfășurarea normală a activității economice, protejarea proprietății cooperatiste etc.

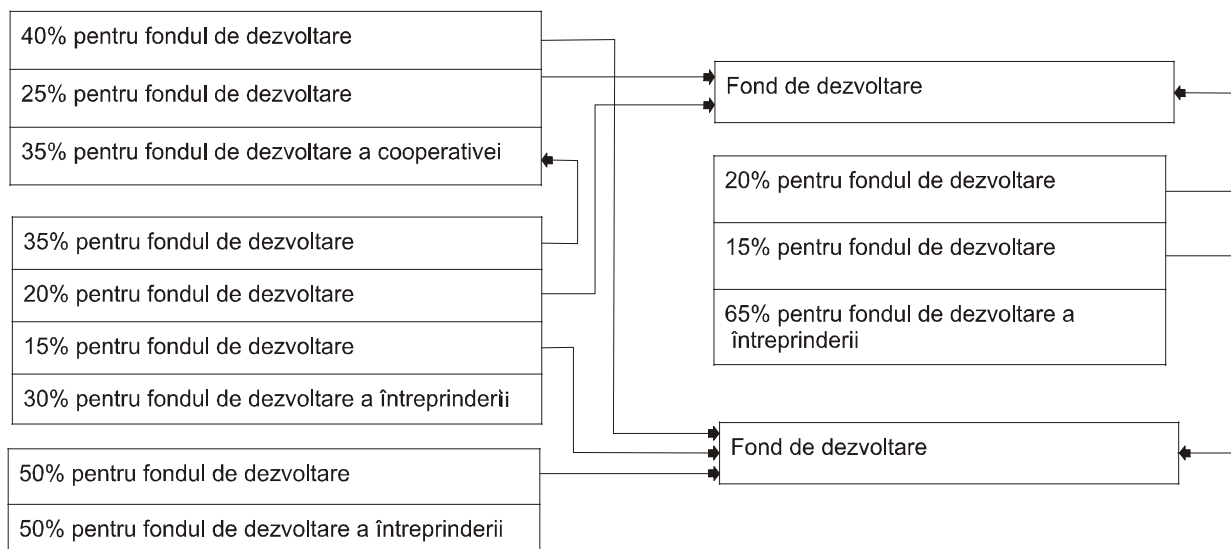
Fondul de risc se constituie organizațiilor și întreprinderilor cooperatiste din contul alocărilor în mărime de până la 15 la sută din profitul net realizat al acestor agenți economici. Mijloacele fondului de risc, calculate de organizațiile și întreprinderile cooperatiste integral, se utilizează pentru acoperirea eventualelor pierderi neidentificate pe parcursul anului de gestiune. Formarea și utilizarea fondurilor de rezervă cu destinație specială sunt demonstrate în figurile ce urmează:

### METODOLOGIA CONTABILITĂȚII CAPITALULUI ÎN COOPERAȚIA DE CONSUM

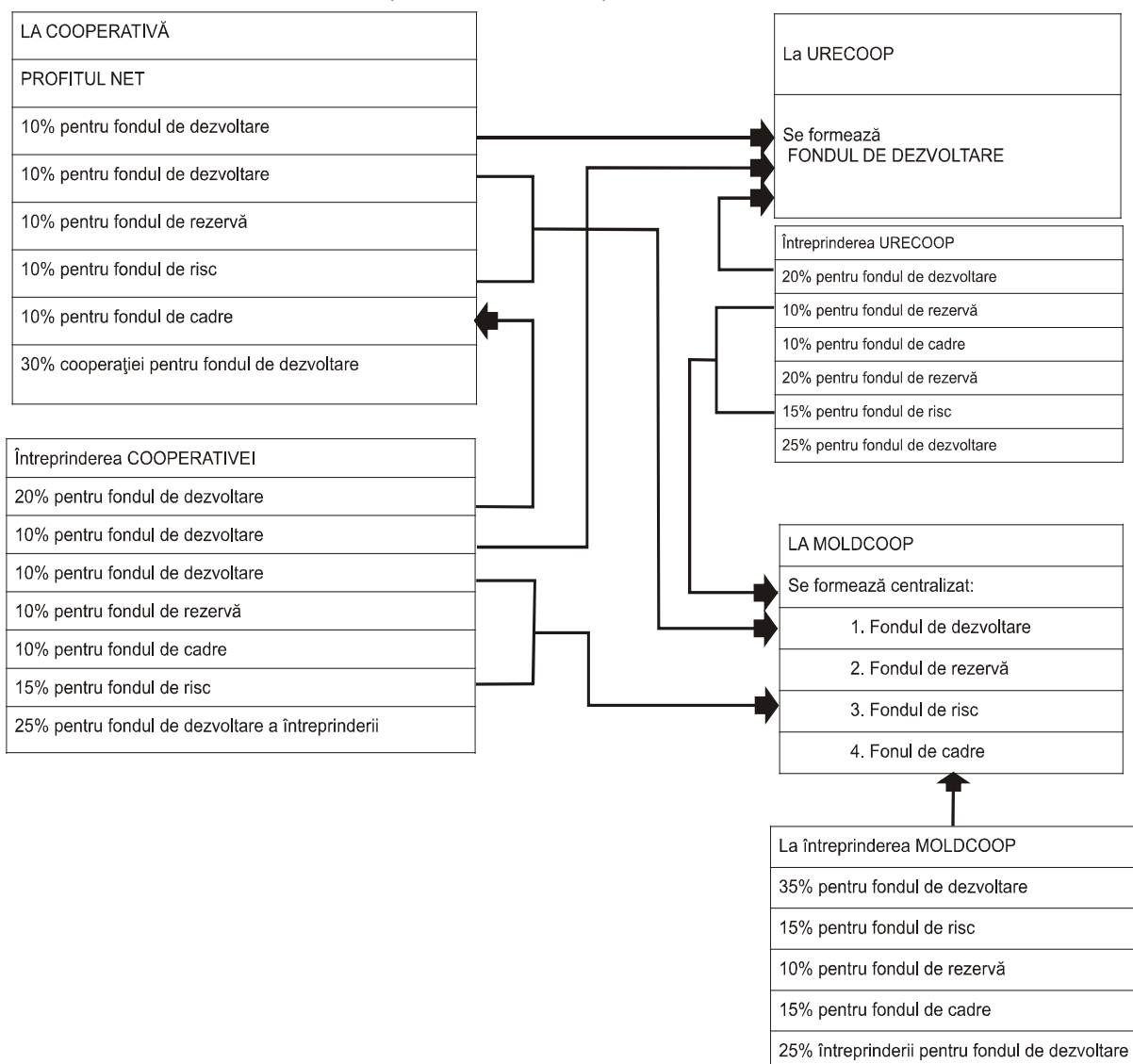
#### Sursele de constituire a capitalului în cooperația de consum



## FORMAREA FONDULUI DE DEZVOLTARE DE LA VÂNZAREA MIJLOACELOR FIXE



## REPARTIZAREA PROFITULUI NET LA FORMAREA FONDURILOR SPECIALE ÎN UNITĂȚILE COOPERAȚIEI DE CONSUM



Principalele operațiuni de formare și utilizare a fondurilor (capitalului) de rezervă se înregistrează ca diferite subconturi ale acestora la contul sintetic 322 „Rezerve statutare”. Alocările în fondul de rezervă de la repartizarea profitului net, în organizațiile și întreprinderile cooperatiste, se calculează în baza cotei de stabilite și se înregistrează în evidența contabilă la creditul contului 522 „Datorii curente față de părțile afiliate” și la debitul contului 333 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune”. La transferarea acestor mijloace Uniunii Centrale organizațiile și întreprinderile cooperatiste debitează contul 522 „Datorii curente față de părțile afiliate” și se creditează contul 242 „Conturi curente în monedă națională”, sau contul 241 „Casa”. La recepția mijloacelor bănești la contul de decontare al Uniunii Centrale de la agenții economici din cadrul cooperăției de consum se debitează conturilor 241 „Casa” sau 242 „Conturi curente în monedă națională” și creditul conturilor: 322 „Rezerve statutare” subcontul 3221 „Fond de rezervă”. În baza cererii corespunzătoare, de la organizațiile și întreprinderile cooperatiste și hotărârii Consiliului de Administrație, transferarea fondului de rezervă se înregistrează prin formula contabilă debit contul 322 „Rezerve statutare”, subcontul 3221 „Fondul de rezervă” – la suma transferată, credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” sau contul 241 „Casa”. Organizațiile și întreprinderile cooperatiste care vor beneficia mijloace de finanțare din Fondului de rezervă centralizat, la încasarea acestora, vor înregistra în debitul conturilor 241 „Casa”, ori 242 „Conturi curente în monedă națională” și creditul contului 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”, iar utilizarea acestora se vor înregistra în debitul acestui cont și creditul conturilor ce necesită acoperirea investițiilor efective.

Evidența contabilă a fondului de risc se înregistrează la contul 322 „Rezerve statutare” subcontul 3222 „Fondul de risc”. Defalcările în fondul de risc de la repartizarea profitului net se înregistrează în creditul contului 322 subcontul 3222 „Fondul de risc” și debitul contului 333 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune”. Utilizarea fondului de risc se înregistrează în debitul contului 3222 „Fondul de risc”, în corespondență cu conturile contabile la care sunt înregistrate pierderile respective în creditul conturilor 226 „Creanțe ale personalului”, 234 „Alte creanțe curente”, 225 „Creanțe ale bugetului”, 612 „Alte venituri din activitatea operațională” etc.

Constituirea și utilizarea fondului de dezvoltare se contabilizează la contul 322 “ Rezerve statutare”, subcontul 3223 „Fond de dezvoltare”. Defalcările din profitul determinat până la impozitare în cotă de până la 15 la sută se va înregistra prin formula contabilă: Debit contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” și Credit contul 3223 „Fondul de dezvoltare”.

Defalcările efectuate de la vânzarea imobilizărilor corporale se vor înregistra în sume de diferență dintre valoarea de vânzare și suma de impozit pe venit calculată din diferența valorilor de vânzare și de bilanț a obiectelor vândute. În contabilitate, se va înregistra la conturi în modul următor: Debit contul 334 „Profitul utilizat al perioadei de gestiune” – la suma diferenței valorilor de vânzare și de bilanț minus impozitul pe venit acestei diferențe, debit contul 3111 „Fond statutar” la valoarea de bilanț a obiectului vândut și Credit contului 3223 „Fond de dezvoltare” – la suma de vânzare a imobilizărilor corporale diminuată cu suma de impozit calculat din profitul de la vânzarea acestuia.

Pentru constituirea fondului de dezvoltare de la repartizarea profitul net al perioadei de gestiune, se vor înregistra în baza situațiilor financiare și hotărârilor corespunzătoare ale organelor de conducere cooperatiste prin următoarele formule contabile: Debit contul 333 „Profitul net (pierdere netă) al perioadei de gestiune” și Credit contul 3223 „Fondul de dezvoltare”.

La sumele defalcărilor transferate de la cooperativele de consum și întreprinderile cooperatiste către Uniunile teritoriale ale cooperativelor de consum și Uniunii Centrale a Cooperativelor de Consum, se vor înregistra în modul următor: Debit contului 3223 „Fondul de dezvoltare” – la suma determinată în corespundere cu regulamentul dat” și Credit contul 522 „Datorii curente față de părțile afiliate”.

Fondurile de dezvoltare, centralizate la Uniunile teritoriale ale cooperativelor de consum și Uniunea Centrale a Cooperativelor de Consum, se vor înregistra în baza obținerii mijloacelor financiare transferate de cooperativele de consum și întreprinderile cooperatiste prin formulele contabile: Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” și Credit contul 3223 „Fond de dezvoltare”.

Utilizarea fondului de dezvoltare la extinderea și reconstrucția bazei tehnico-materiale prin procurarea, construirea imobilizărilor corporale de cooperativele de consum și întreprinderile cooperatiste se va înregistra la conturi contabile conform documentelor de predare a acestora în



exploatare, în mod următor: Debit contul 3223 „Fond de dezvoltare” și Credit contul 311 „Capital social” subcontul 3111 “Fond statutar”.

#### **Bibliografie:**

1. Legea Cooperăției de consum, nr.1252-XIV din 28 septembrie 2000 (Monitorul oficial, nr. 154-158 din 14 decembrie 2000).
2. Codul Fiscal, nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997 (Monitorul Oficial, nr. 62 din 18 septembrie 1997), cu modificările ulterioare, din 18 iulie 2014 (Monitorul Oficial, nr. 238-246 din 15 august 2014).
3. ТУХАРЬ Т. *Бухгалтерский учет товаров и расходов в торговле.* – Chișinău, Ed. ASEM, 2002, pag. 165-183.

## **ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ПРЕДПРИЯТИЙ ФРАНЧАЙЗЕРОВ**

**Старший преподаватель, м.э.н. Н.А. БОРЕЙКО,  
УО «Полоцкий государственный университет», г. Новополоцк  
Республика Беларусь**

*Franchising is one of the fastest growing kind of entrepreneurial activity, which suppose not only the handing over by franchiser in use of the complex of exclusive rights on the intellectual property (franchise), but also a full maintenance, training and control of the franchisee by franchisor. The article describes the nomenclature of revenue and costs of the franchisors factories in period of their activity, and also it includes methods of their account.*

**Ключевые слова:** франчайзер, франчайзи, франчайзинговые платежи, франчайзинговая деятельность.

После подписания договора франчайзинга и передачи франшизы у предприятий-франчайзеров возникают специфические доходы и расходы, присущи только франчайзинговой деятельности. То есть, если предприятие-франчайзер функционировало ранее (до подписания договора франчайзинга) или будет функционировать после окончания срока действия договора франчайзинга, то такого рода расходов оно осуществлять не будет и соответственно такого рода доходов получать не будет. Таким образом, данные затраты и доходы будут осуществляться только в период действия франчайзингового договора – франчайзингового периода – и, по нашему мнению, данные затраты целесообразно обозначить как франчайзинговые затраты, а доходы – франчайзинговые доходы.

Таким образом, франчайзинговые затраты и франчайзинговые доходы – это специфические объекты учета, связанные с действием франчайзингового договора. По нашему мнению, необходимо вести обособленный учет данных затрат и доходов с целью контроля их структуры и величины, рационализации и оптимизации и формирования показателей различной отчетности по франчайзинговой деятельности.

Номенклатура франчайзинговых затрат и франчайзинговых доходов может быть различна в зависимости от сферы деятельности, вида франчайзинга и форме взаимодействия франчайзера и франчайзи.

Для учета расчетов с франчайзи для предприятий франчайзеров мы рекомендуем открыть отдельный субсчет к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 76-8 «Расчеты с франчайзи», что позволит оперативно контролировать состояние взаиморасчетов с франчайзи. Аналитический учет по данному счету мы рекомендуем вести в разрезе каждой организации, с которой подписан франчайзинговый договор. Таким образом начисление дохода от франчайзинговой деятельности будет отражаться у франчайзера по дебету счета 76-8 «Расчеты с франчайзи» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» либо 91 «Прочие доходы и расходы».

Выбор счета для отражения доходов франчайзингового периода (90 или 91) напрямую зависит от видов деятельности, осуществляемых франчайзером и отраженных в его уставе.

Мы предлагаем следующую систему счетов доходов и расходов франчайзингового периода:

1. Если франчайзер осуществляет только франчайзинговую деятельность либо она является для него основной, то доходы от осуществления этой деятельности согласно Типовому плану счетов и Инструкции по его применению, утвержденные Постановлением Минфина № 50 от 29.06.2011 в ред. Постановления Минфина № 77 от 20.12.2012 г. необходимо отражать по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг». Соответственно себестоимость франчайзинговых услуг в данном случае необходимо отражать по дебету счета 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»

2. Если франчайзер осуществляет прочие виды деятельности (производство и реализацию продукции, товаров, работ услуг), но франчайзинговая деятельность тоже является для него основным видом деятельности, или, если данная организация является субфранчайзером, то вышеназванные доходы мы рекомендуем отражать по кредиту счета 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности». Соответственно расходы, относящиеся к этим доходам – по дебету счета 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности».

3. Если франчайзинговая деятельность для франчайзера является не основной и не носит систематический характер, то в данном случае для отражения доходов и расходов по франчайзинговой деятельности необходимо использовать субсчета счета 91 «Прочие доходы и расходы»: 90-1 «Прочие доходы» для отражения франчайзинговых доходов; 90-4 «Прочие расходы» для отражения расходов по франчайзинговой деятельности.

В случае, если франчайзер занимается производством продукции, выполнением работ, либо оказанием услуг, то для отражения информации о затратах франчайзинговой деятельности, на наш взгляд, является целесообразным открыть к счету 20 «Основное производство» отдельный субсчет 20-1 «Франчайзинговая деятельность». Если франчайзер является исключительно торговым предприятием и не использует в своем рабочем плане счетов счет 20 «Основное производство», то для отражения затрат по оказанию франчайзинговых услуг целесообразно открыть субсчет 44-1 «Затраты по франчайзингу».

Предлагаемая методика отражения доходов и расходов франчайзинговой деятельности у франчайзера представлена в таблице 1

**Таблица 1**

**Предлагаемая методика отражения доходов и расходов франчайзинговой деятельности у франчайзера**

<b>Хозяйственная операция</b>	<b>Дебет</b>	<b>Кредит</b>
Отражены затраты на оказание франчайзинговых услуг: - начислена заработная плата специалистам отдела франчайзинга (при наличии), либо отдельным специалистам, оказывающим консультационную и информационную помощь франчайзи	20-1, 44-1	70, 69, 76
Списаны расходные материалы для организации рекламной компании франчайзи	20-1,44-1	10
Отражены прочие расходы по оказанию франчайзинговых услуг	20-1,44-1	02,05,60,76,68 и т.д.
Отражено начисление франчайзинговых платежей (периодических, рекламных, за обучение персонала и т.д.): - франчайзинг является основным видом деятельности	90-1	76 -8
- организация является субфранчайзером	90-7	76-8
- франчайзинг является прочей деятельностью	91-1	76-8
Списана фактическая себестоимость франчайзинговых услуг: - франчайзинг является основным видом деятельности	90-4	20-1,44-1
- организация является субфранчайзером	90-10	20-1,44-1
- франчайзинг является прочей деятельностью	91-4	20-1,44-1
Начислен НДС: франчайзинг является основным видом деятельности	90-2	68

- организация является субфранчайзером	90-8	68
- франчайзинг является прочей деятельностью	91-2	68
Отражена прибыль от осуществления франчайзинговой деятельности:		
франчайзинг является основным видом деятельности	90-11	99
- организация является субфранчайзером	90-11	99
- франчайзинг является прочей деятельностью	91-5	99

Таким образом, предлагаемая методика учета доходов и расходов от осуществления франчайзинговой деятельности у франчайзера позволит:

- оперативно контролировать состояние взаиморасчетов с франчайзи;
- формировать достоверную информацию о структуре и размере затрат, понесенных на оказание франчайзинговых услуг с целью их оптимизации;
- формировать финансовый результат от осуществления франчайзинговой деятельности обособленно от финансовых результатов по другим видам деятельности для принятия управленческих решений о целесообразности использования франчайзинга в дальнейшей деятельности организации.

## РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ НА РЕАЛИЗАЦИЮ В СИСТЕМЕ ЛОГИСТИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ

*Старший преподаватель, м.э.н. Т.И. МУРАЧЕВА,  
кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»  
УО «Полоцкий государственный университет»,  
г. Новополоцк, Республика Беларусь*

*Исследована особенность формирования затрат на реализацию продукции в контексте взаимосвязи бухгалтерского управленческого учета и принимаемых логистических решений. Предложено использование в бухгалтерском учете дополнительных субсчетов к счету 44 «Расходы на реализацию». Изложен авторский подход к составу затрат по каждому субсчету. Предлагаемая методика позволит систематизировать бухгалтерский учет расходов на реализацию в целях логистического управления расходами.*

*The features of cost formation of goods sold are studied in the context of management accounting and logistic solutions interrelation. Suggested usage in accounting additional subaccounts to the account 44 «Costs implementation». Outlines the author's approach to the composition of costs for each subaccount. Proposed methodology will allow to systematize expense tracking for realization for the purpose of cost logistic management.*

**Key words:** *logistics management, implementation costs, sub-account.*

Логистические расходы на реализацию часто обособляются от других затрат производителей. Нередко выделение этих расходов осуществляется параллельно с учетом расходов на снабжение, а затем сопоставляются обе названные группы расходов. При этом необходимо отметить, что процесс реализации значительно более сложный, издержкочемкий, чем снабженческий. Отсюда вытекает важность задачи выявления логистических расходов на реализацию и поиск резервов их снижения.

Осложняет учет логистических издержек и тот факт, что на практике часто является нецелесообразным, а иногда и невозможным по различным причинам, закрепление логистических функций за специальным логистическим подразделением. Функционирование такого подразделения, несомненно, облегчило бы учет логистических издержек. Однако логистические операции, как правило, тесно связаны с традиционными внутрипроизводственными функциями. Потому выделить в общих текущих расходах ту их часть, которая непосредственно связана с выполнением логистических операций, сложно. Существующие методы учета не позволяют обеспечить высокую достоверность таких расчетов.

Это вызывает необходимость специальных исследований по разработке нормативов, выраженных в доле затрат на осуществление той или иной логистической функции в общей сумме затрат по каждому подразделению предприятия, участвующему в осуществлении логистического процесса. От управленческого решения зависит то, как на логистические операции будут отнесены инвестиции в необходимые для их осуществления недвижимость и транспортные средства, будут калькулироваться издержки на приобретение внешних логистических услуг и распределяться по видам деятельности текущие расходы.

Обобщив результаты проведенного сравнительного анализа состава расходов на реализацию в нормативной и экономической литературе в Республике Беларусь можно отметить, что затраты, связанные с хранением готовой продукции, практически не выделяются отдельно в составе статей расходов на реализацию.

В результате проведенных исследований с целью систематизации бухгалтерского учета расходов на реализацию в контексте логистических издержек на реализацию, с учетом высказанных предложений [1, с.232-236], автором предлагается, к счету 44 «Расходы на реализацию» открыть следующие субсчета:

Субсчет 1 «Расходы на реализацию по складу готовой продукции»

Субсчет 2 «Расходы на реализацию по транспортному сектору»

Субсчет 3 «Расходы на реализацию по информационному и маркетинговому секторам»

Субсчет 4 «Расходы на рекламу и маркетинг»

Субсчет 5 «Расходы на реализацию прочие»

На первых трех субсчетах будут собираться расходы на реализацию в разрезе центров ответственности логистической системы реализации продукции, что позволит не только анализировать затраты по каждому центру ответственности, но и проводить анализ эффективности выполнения разработанных миссий для каждого центра ответственности.

На четвертом и пятом субсчетах будут отражаться остальные расходы на реализацию по предприятию в целом.

На субсчете 44/1.1 «Расходы на реализацию по складу готовой продукции» будут отражаться:

- а) расходы на упаковку и затаривание (стоимость упаковочной бумаги, древесины, шпагата, заработная плата с отчислениями рабочих, занятых упаковкой и затариванием продукции, услуги своих вспомогательных цехов по изготовлению тары и упаковки);
- б) Затраты на тару и упаковку относятся к расходам на реализацию в тех случаях, когда затаривание и упаковка готовой продукции производится после ее сдачи на склад;
- в) затраты на кредиты банков в части оплаты % по краткосрочным кредитам, связанным с операциями по реализации продукции;
- г) складские расходы (затраты на содержание складских помещений, заработная плата с отчислениями обслуживающего персонала, затраты на содержание складского оборудования, амортизационные отчисления по складским помещениям и оборудованию, расходы на страхование запасов).

Кроме того, для получения полной картины расходов на реализацию по складу готовой продукции как центру ответственности (в контексте принятых логистических решений) к сумме полученных расходов по субсчету 44/1.1 необходимо добавить такие вмененные затраты как падение ценности запасов готовой продукции из-за старения, а также расходы из-за порчи и краж.

На субсчете 44/1.2 «Расходы на реализацию по транспортному сектору» будут отражаться:

- а) расходы по оформлению заказов на отгрузку, транспортные расходы и расходы по отгрузке (заработная плата с отчислениями работников диспетчерской службы, заработная плата с отчислениями водителей, стоимость топлива, смазочных материалов, расходы на восстановление шин, амортизационные отчисления по автомобилям, стоимость работ по ремонту автомобилей, заработная плата с отчислениями персонала, занятого отгрузкой, расходы по содержанию и обслуживанию погрузо-разгрузочного оборудования, амортизационные отчисления по погрузо-разгрузочному оборудованию);

- б) стоимость отслеживания отложенных заказов клиентуры на готовую продукцию, которой не оказалось на складе, издержки, связанные со срочными отгрузками в адрес клиентуры (заработная плата с отчислениями работников диспетчерской службы, заработная плата с отчислениями персонала, занятого отгрузкой, расходы по содержанию и обслуживанию погрузо-разгрузочного оборудования, амортизационные отчисления по погрузо-разгрузочному оборудованию);
- в) расходы по экспедированию при реализации продукции (заработная плата с отчислениями экспедиторов, доплата с отчислениями за экспедирование водителям);
- г) расходы по грузообработке в процессе реализации (стоимость услуг транспортно-логистических центров по перегрузке и комплектации продукции).

На субсчете 44/1.3 «Расходы на реализацию по информационному и маркетинговому секторам» будут отражаться:

- а) издержки страхования в системе реализации;
- б) таможенные издержки для экспортируемых товаров;
- в) расходы по информационной поддержке работы складов готовой продукции, транспортного сектора, сектора маркетинга (заработная плата с отчислениями работников информационно-вычислительного центра, амортизационные отчисления по программным продуктам).

Расходы по информационной поддержке работы складов готовой продукции, транспортного сектора, сектора маркетинга (заработная плата с отчислениями работников информационно-вычислительного центра, амортизационные отчисления по программным продуктам, обеспечивающим работу этих подразделений) рассчитываются пропорционально численности работников каждого сектора (центра ответственности).

Кроме того, для получения полной картины расходов на реализацию по информационному и маркетинговому секторам в контексте логистических решений к сумме полученных расходов по субсчету 44/1.3 необходимо добавить такие вмененные затраты как издержки функционирования дилерской, торговой сети (издержки устаревания и потерянных продаж). Издержки устаревания возникают тогда, когда готовые изделия не могут быть полностью использованы по своему первоначальному назначению в процессах производства или реализации и поэтому подлежат изъятию. Издержки потерянных продаж возникают в результате неполученной прибыли от непроданных товаров.

На субсчете 44/1.4 «Расходы на рекламу и маркетинг» будут отражаться:

- а) расходы на маркетинг (заработная плата с отчислениями работников отдела маркетинга, расходы на маркетинговые услуги);
- б) расходы на рекламу производимой и реализуемой продукции.

На субсчете 44/1.5 «Прочие расходы на реализацию» будут отражаться:

- а) комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- б) представительские расходы и другие аналогичные по назначению расходы.

Таким образом, использование в бухгалтерском учете дополнительных субсчетов к счету 44 «Расходы на реализацию» будет способствовать более точной организации учета расходов на реализацию в системе логистического управления предприятием.

#### **Литература:**

1. МУРАЧЕВА Т.И. *Управленческий учет расходов на реализацию как основа для принятия логистических решений* // 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) / cond. șt. Lilia Grigoroï [et al.]. – Ch.: ASEM, 2012. – 310 p.

## НОВЫЙ ПОДХОД К РАСПРЕДЕЛЕНИЮ ЗАТРАТ КОМПЛЕКСНОГО ПРОИЗВОДСТВА В ПЧЕЛОВОДСТВЕ

*Екатерина АФАНАСЬЕВА, магистр экономических наук,  
УО «Полоцкий государственный университет», г. Новополоцк,  
Витебская область, Республика Беларусь*

*В статье рассмотрены проблемы калькулирования себестоимости сопряженной продукции в пчеловодстве, предложена модель распределения затрат комплексного производства пропорционально энергозатратам.*

**Ключевые слова:** *пчеловодство, калькулирование, комплексное производство, энергоёмкость*

*The article deals with the problems of calculation of prime cost of the interfaced production in beekeeping are considered, the model of allocation of costs of complex production in proportion to energy consumption is offered.*

**Key words:** *beekeeping, calculation, complex production, power consumption*

Устойчивое развитие сельского хозяйства и обеспечение продовольственной безопасности Республики Беларусь тесно связано с решением проблемы роста эффективности агропромышленного производства на микро- и макроуровне, вызванной низкой окупаемостью производственных затрат. Пчеловодство - одна из сравнительно небольших отраслей сельского хозяйства, которая вместе с тем, выполняет важнейшие социально-экономические и экологические функции, способствует не поглощению, а приумножению природных запасов. Вместе с тем, субъективность калькуляционных расчетов, вызванная применением методики определения фактической себестоимости продукции пчеловодства на основе использования условных коэффициентов, неактуальных в современной рыночной ситуации, приводит к потере контроля над рациональным использованием производственных ресурсов и возможности выявления резервов снижения затрат. В таком случае, возникает необходимость в усовершенствовании методологических подходов к учету и распределению затрат в пчеловодстве, способствующих установлению прямой взаимосвязи между объемом потребляемых ресурсов и полученной себестоимостью продукции.

Производственный процесс в улье носит комплексный характер, означающий одновременное получение в едином технологическом процессе ряда сопряженных продуктов пчеловодства (мед, пчелиные соты, перга, прополис, пчелопакеты, пчеломатки и др.) которые не существуют, как самостоятельные, до момента их изъятия от пчелосемей. Проблема калькулирования продукции комплексного производства состоит в том, что возникшие до точки раздела затраты являются косвенными по отношению к производимым продуктам и не могут быть включены непосредственно в себестоимость отдельных видов. Для калькулирования себестоимости ряда сопутствующих (совместных) видов продукции пчеловодства, равнозначных по своей роли, используют метод распределения затрат [1, с. 5].

Действующее законодательство Республики Беларусь предполагает распределять затраты между видами готовой продукции в пчеловодстве пропорционально ценам реализации, однако данная методика имеет ряд недостатков. Во-первых, реализационные цены, хотя и выступают денежным выражением стоимости, являются результатом взаимодействия рыночных спроса и предложения, а поэтому не обладают прямой взаимосвязью с фактической себестоимостью на производство продукции, что не позволяет определить действительный объем ресурсов, затраченный на тот или иной вид.

Во-вторых, основная часть продукции, полученная по завершении совместного производства в пчелином улье, требует обязательной доработки, и не может быть реализована, а, следовательно цену реализации такой продукции невозможно установить и использовать для распределения затрат комплексного производства.

В-третьих, действующее законодательство при распределении затрат пропорционально ценам реализации использует условные коэффициенты распределения: «себестоимость одного килограмма пчел (пакеты с пчелами) приравнивается к себестоимости 10 кг меда», а гнездовые

соты оценивают по цене топленого воска. Вместе с тем, ценовое соотношение пчелопакетов и меда 1:10 является устаревшим и не соответствует текущей рыночной ситуации; а для получения воска из гнездовых сот требуется провести ряд технологических операций, которые увеличивают фактическую себестоимость воска относительно сот, поэтому методика расчета фактической себестоимости пчелопакетов и гнездовых сот, основанная на применении условных коэффициентов, вызывает искажение фактической себестоимости продукции.

При совместном производстве продукции, отличной типами исчисляемых калькуляционных единиц, применение широко используемых баз распределения (прямые затраты, заработная плата, объем производства и др.) неприемлемо, поскольку они не обеспечат обоснованный расчет фактической себестоимости. Поэтому отсутствие аргументированной основы распределения затрат комплексного производства в пчеловодстве, обладающей непосредственной зависимостью с их величиной является важной методологической проблемой. Поиск базы разнесения производственных затрат должен быть основан на методологическом принципе взаимозависимости выбранных коэффициентов распределения от производственных затрат, что позволит рассчитать достоверную себестоимость производимой продукции пчеловодства.

Поскольку производственный процесс представляет собой соединение двух элементов — средств производства и рабочей силы, а себестоимость продукции представляет собой затраты на потребление средств труда, предметов труда и затраты на оплату живого труда на технологическом уровне, то основой построения коэффициентов или пропорций распределения общих технологических затрат на виды продукции совместного производства должны стать все три перечисленные элементы затрат. С указанной целью все элементы технологических затрат и результаты от их производства (полученные виды продукции) должны быть выражены в единых единицах измерений. Такой единицей измерения может стать энергия.

Процесс производства в пчеловодстве, как любая естественная система, подвержена воздействию фундаментального закона природы – закона сохранения энергии (Н. Майер и Г. Гельмгольц): «при всех макроскопических химических и физических процессах энергия не создается и не исчезает (не разрушается), а только переходит из одной формы в другую» [2].

Действие этого закона распространяется и на процессы, происходящие в живых организмах. Установлено, что общее количество энергии, которое получает растение, животное или человек за некоторый промежуток времени впоследствии обнаруживается вновь, во-первых, в выделяемом тепле, во-вторых, в совершаемой внешней работе или выделяемых веществах, в-третьих, в увеличении теплоты сгорания тела в результате роста или накопления вещества.

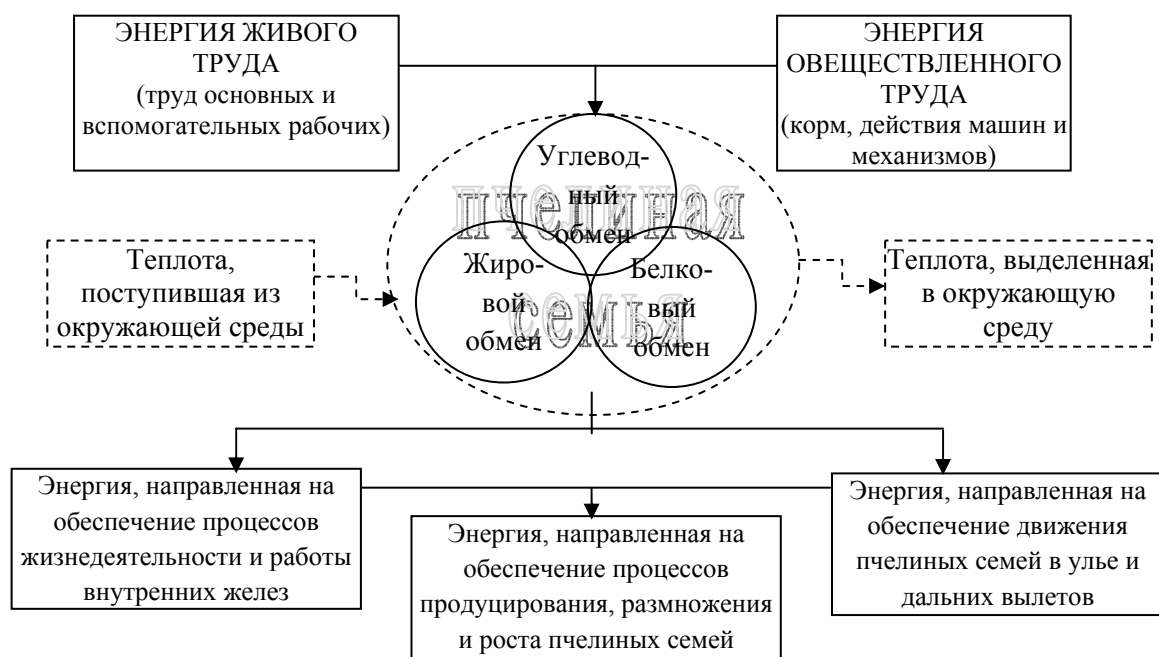
Взаимосвязь энергии и стоимости подтверждается результатами научных трудов С.А. Подолинского (1880 г.), П.Г. Кузнецова (1967 г.), Г. Одума (1970 г.), Л. Ларуша (1967 г.), Б.Е. Большакова (1987-2010 гг.), которые показали, что фундаментальной мерой стоимости является мощность как универсальная величина...» [3, с. 49]. Маженов Н., Маженова А. оценивают величину стоимости продукции через общественно необходимые энергозатраты: «величина стоимости, данной потребительной стоимости определяется лишь количеством труда, или количеством энергии, общественно необходимого для ее изготовления» [4, с. 9].

То есть, современная информационно-энергетическая теория трудовой деятельности предполагает, что поскольку рабочая сила и средства труда потребляют не время, а энергию, предметы труда, при производственном использовании, также несут в себе энергию, то следовательно, затраты на потребление в процессе производства живого и овеществленного труда и его продукт следует измерять в единицах энергии.

Изучением обменных энергетических процессов в пчеловодстве занимались такие ученые как Г.Ф. Таранов, С.А. Розов, П.М. Комаров, М.Ф. Шеметков, Д.К. Шапиро, И.К. Данусевич и др., которые экспериментальным путем установили количество энергии, потребляемой пчелами в течение года, и определили ее расход по видам продукции, энергозатраты на воспроизводство и прирост пчелиных семей.

Совокупность энергозатрат живого (производственные рабочие) и овеществленного труда (пчеловодческое оборудование и инвентарь, корм), участвующего в процессе производства в пчеловодстве, составляет суммарный энергетический потенциал биологических активов. Вместе с тем, только корм является прямым источником энергии пчел, который в

процессе обмена веществ при расщеплении под воздействием ферментов преобразуется в тепловую, механическую и другие виды энергии; другие энергозатраты живого и овеществленного труда лишь создают благоприятные условия для протекания естественных процессов жизнедеятельности пчелиных семей и корректируют количество потребленного пчелосемьей корма (уменьшают при эффективной работе пчеловода и наоборот). Количество потребляемого корма зависит от множества факторов: сила пчелиных семей, температура и влажность в улье, погодные условия, наличие богатой медоносной базы в пределах лета, поэтому хозяйство для составления пропорций распределения затрат совместного процесса должно самостоятельно подсчитать энергетические расходы пчел на пасеке. Энергообмен у пчел представлен на рисунке.



**Рисунок 1. Схема основного энергообмена у пчелиных семей**

На основании представленной системы энергообмена пчелиных семей себестоимость единицы продукции на производственном (технологическом) уровне следует выразить в энергетических единицах (килоджоулях) по формуле (1):

$$C_T = (\mathcal{E}_ж + \mathcal{E}_о) / \mathcal{E}_п \quad (1)$$

где  $C_T$  – технологическая себестоимость (энергоёмкость) продукции, кДж;

$\mathcal{E}_ж$  – энергия живого труда, кДж;

$\mathcal{E}_о$  – энергия овеществлённого труда, кДж;

$\mathcal{E}_п$  – масса продукции, измеренная в единицах энергии, кДж.

На основании концептуальной модели энергоёмкости, определив доли расхода энергии на производство каждого вида продукции совместного технологического процесса производства, разработаны коэффициенты (пропорции) распределения затрат между видами продукции, в основе которых положено соотношение затрат энергии в расчёте на единицу продукции.

Резюмируя вышесказанное, отметим, что энергоёмкость продукции является показателем, непосредственно отражающим категорию стоимости, поэтому ее применение в качестве базы распределения затрат комплексного производства в пчеловодстве позволит объективно рассчитать затраченный объем ресурсов на создание конкретного вида и определить фактическую себестоимость, необходимую для планирования производства, принятия оперативных управленческих решений и поиска резервов снижения затрат сельскохозяйственной отрасли.

#### Литература:

1. ЗОЛОТУХИНА А.Д. *Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)* / А.Д. Золотухина // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 2. – С. 3-8



2. ДЕДЮ И.И. *Экологический энциклопедический словарь* [Электронный ресурс] — Кишинев, Главная редакция Молдавской советской энциклопедии. - 1989. Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ecolog/3733/%D0%97%D0%90%D0%9A%D0%9E%D0%9D>
3. БОЛЬШАКОВ Б.Е. *Мощность как мера в экономике* / Б.Е. Большаков // Электронное научное издание «Международный электронный журнал. Устойчивое развитие: наука и практика». – 2010. - № 2 (5). Режим доступа: [http://www.yrazvitie.ru/wp-content/uploads/2011/02/%D0%9A%D0%BE%D0%BC%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B0%D1%80%D0%B8%D0%B8\\_%D0%91%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%88%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%B2.pdf](http://www.yrazvitie.ru/wp-content/uploads/2011/02/%D0%9A%D0%BE%D0%BC%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B0%D1%80%D0%B8%D0%B8_%D0%91%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%88%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%B2.pdf)
4. МАЖЕНОВ Н., МАЖЕНОВА А. *Энергетические основы теории трудовой стоимости А. Смита и Д. Рикардо* // Электронное научное издание «Международный электронный журнал. Устойчивое развитие: наука и практика». – 2011. - № 1 (6). Режим доступа: <http://www.yrazvitie.ru/wp-content/uploads/2011/07/1-%D0%9D%D1%83%D1%80%D0%B1%D0%B5%D0%BA-%D0%9C%D0%B0%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%BE%D0%B21.pdf>

## IMPORTANȚA CONTABILITĂȚII MANAGERIALE PENTRU SECTORUL BANCAR

*Lect. univ. Victoria POSTOLACHE (DOGOTARI),  
Universitatea de Stat „Alec Russo” din Bălți,  
docotorand ASEM*

*Management accounting in the bank is a system for collecting, analyzing, processing and presentation of key performance indicators of the bank's management and its employees. Management accounting system allows us to analyze the bank's business in general, and in certain areas, as well as to predict its development at different levels, down to the level of specific banking products. Building a management accounting system is closely related to the organizational structure of the bank, as well as a significant problem to realize the potential benefits of management accounting and analysis for effective management of the bank.*

**Key words:** *managerial accounting, financial institutions, operative information, reports activity.*

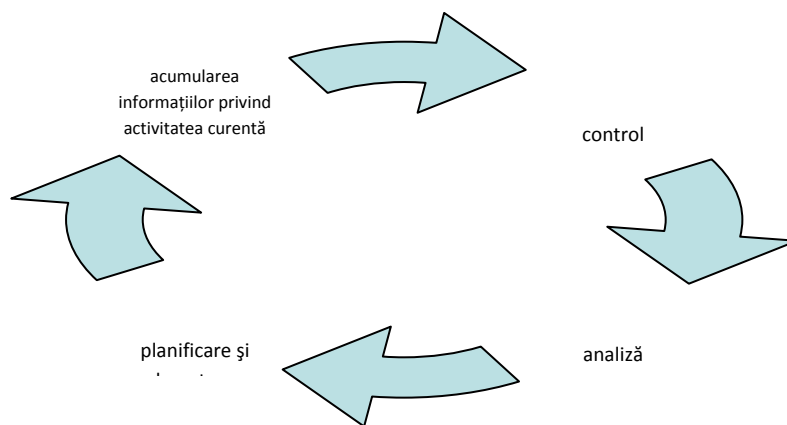
**JEL:** M41

În condițiile integrării Republicii Moldova în economia mondială, deficiențele de păstrare a băncilor autohtone, a facilităților concurențiale prezintă o actualitate sporită. Gestiunea eficientă a instituției financiare este unul din factorii esențiali ai siguranței ei, ai profitabilității și ai unei capacități înalte de concurență pe piața financiară. Adoptarea deciziilor manageriale corecte este posibilă în cazul asigurării managerilor, șefilor de departamente și a conducerii băncii cu informație operativă și veridică cu privire la activitatea instituției financiare. În aceste condiții, implementarea contabilității manageriale va oferi posibilitatea de a obține informații veridice la toate nivelele manageriale.

Factorii de importanță majoră, care determină necesitatea utilizării contabilității manageriale în bancă, sunt:

- susținerea, în continuare, a dezvoltării și planificării;
- necesitatea obținerii informației operative cu privire la rezultatele reale ale activității și ale celor prognozate;
- realizarea analizei comparative a produselor bancare;
- efectuarea gestiunii curente a riscurilor;
- adoptarea deciziilor cu privire la modalitatea de formare a prețurilor pentru produsele bancare și pentru achiziția noilor pachete investiționale.

Contabilitatea de gestiune oferă posibilitatea de a realiza 4 funcții de bază ale managementului, prezentate în figura de mai jos.



**Figura 1. Funcțiile managementului**

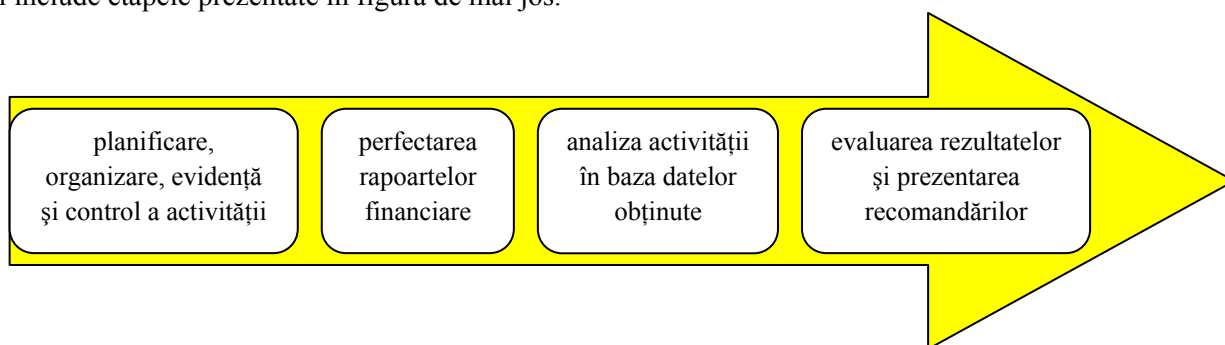
*Sursa: Elaborat de autor.*

Conform Regulamentul BNM privind organizarea contabilității în băncile din Republica Moldova, contabilitatea de gestiune este organizată de către fiecare bancă în funcție de specificul activității și necesitățile proprii, având ca obiective principale următoarele:

- stabilirea veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor pe fiecare subdiviziune;
- evaluarea rezultatelor activităților și serviciilor prestate de bancă;
- întocmirea bugetului de venituri și cheltuieli pe subdiviziuni și activități;
- urmărirea și controlul executării acestora în scopul cunoașterii rezultatelor și obținerii informațiilor necesare pentru gestiune [2].

În cadrul instituțiilor financiare autohtone, contabilitatea managerială poate fi realizată, practic, în mod diferit, în funcție de scopurile pe care și le propune fiecare bancă, implementând contabilitatea de gestiune. Spre exemplu, banca cu o rețea diversificată a filialelor poate atribui contabilității manageriale funcții de control asupra activității filialelor și sporirii nivelului de coordonare și interacțiune a oficiului central și a filialelor, o bancă universală de talie medie poate încredința contabilității manageriale funcții de optimizare a chetuielilor administrative și a controlului operativ al funcționării eficiente a departamentelor (subdiviziunilor).

În practica internațională, contabilității manageriale i se atribuie rolul de control intern al băncii și include etapele prezentate în figura de mai jos.



**Figura 2. Rolul controlului intern exercitat de contabilitatea managerială**

*Sursa: Elaborat de autor.*

Problema contabilității de gestiune a stat la baza cercetărilor mai multor savanți, precum Seal W., Garrison R. H., Noreen E. W, Morse W. J., Davis J. R., Hartgraves A. L. ș.a.

Din studiile empirice cercetate, remarcăm următoarele abordări relevante:

- Cercetătorul Shah afirmă că contabilii din cadrul sectorului de contabilitate managerială posedă cunoștințe profesionale și de calificare înaltă în pregătirea și prezentarea informațiilor orientate spre adoptarea deciziilor financiare. Ei fac acest lucru pentru a ajuta managementul în formularea politicilor, planificarea și controlul operațiunilor în băncile lor. Prin urmare, contabilitatea de gestiune poate fi văzută prin prisma plusvalorii care, la rândul său, poate contribui la obținerea de avantaje competitive [4, p. 9].

- Savanții chinezi Wu și Boateng susțin că schimbarea practicilor contabilității manageriale poate fi influențată de factori, precum mărirea unei entități, parteneri și cunoștințe de conducere de nivel superior și angajați străini [5, p. 316]. Ei au observat că succesul cu care sunt cunoscuți acești factori pot influența pozitiv asupra dezvoltării unei bănci și a economiei în general.
- Schulz sugerează că un accent nou, plasat asupra controalelor interne calitative și raportării financiare solide, determină rolul contabilității de gestiune ca fiind important. Acest lucru poate fi experimentat mai mult în sectorul bancar, unde o ușoară scădere a încrederii în gestionarea lichidității băncilor în rândul clienților săi poate eroda serios loialitatea lor față de bancă și, în consecință, pot eroda competitivitatea acestora [3, p. 661].
- Carenys și Sales notează că dereglementarea, care a fost standardul general în sectorul financiar, a facilitat intrarea unor noi competitori. Ei susțin că dereglementarea a dat instituțiilor financiare un grad mai mare de libertate în ceea ce privește prețurile și gama de produse pe care le oferă. Ei au observat că societățile din sectorul bancar au asistat la dispariția mediului protecționist a prețurilor reglementate și apariția de noi concurenți în același timp, aceste companii s-au confruntat cu ambele amenințări și oportunități [1, p. 8].

Prin urmare, conducerea unei bănci are nevoie de o cunoaștere cuprinzătoare a piețelor, clienților, produselor și trebuie să posede capacități pentru a căuta noi avantaje competitive cu scopul de a rămâne atractivă pentru clienți. Astfel, funcția contabilității de gestiune constă în aplicarea abilităților competitive de management bancar, cu scopul de a rămâne competitivă în industria bancară și de a maximiza profiturile sale.

Practicile contabilității manageriale furnizează competențe importante pentru construirea și susținerea unui avantaj competitiv. În trecut, contabilitatea de gestiune nu a fost văzută în calitate de instrument pentru crearea și susținerea unui avantaj competitiv din cauza asocierii sale cu raportarea tradițională. Cu toate acestea, contabilitatea de gestiune inovatoare poate furniza informații valoroase pentru planificarea strategică internă și externă, care, la rândul său, poate duce la crearea unui avantaj competitiv pentru instituția financiară.

Contabilitatea managerială permite conducerii băncii, în baza analizei informației primite, dar și din compararea situației curente în bancă cu cea planificată, a adopta decizii fondate pe informații manageriale și să reacționeze rapid la modificările ce vin din exterior.

Contabilitatea de gestiune trebuie să cerceteze efectele mediului de afaceri în schimbare, în special concurența, și ar putea avea nevoie de soluții noi pentru a contribui la formularea, implementarea și controlul deciziilor strategice, ce ar contribui la sporirea competitivității unei bănci în cadrul sectorului bancar.

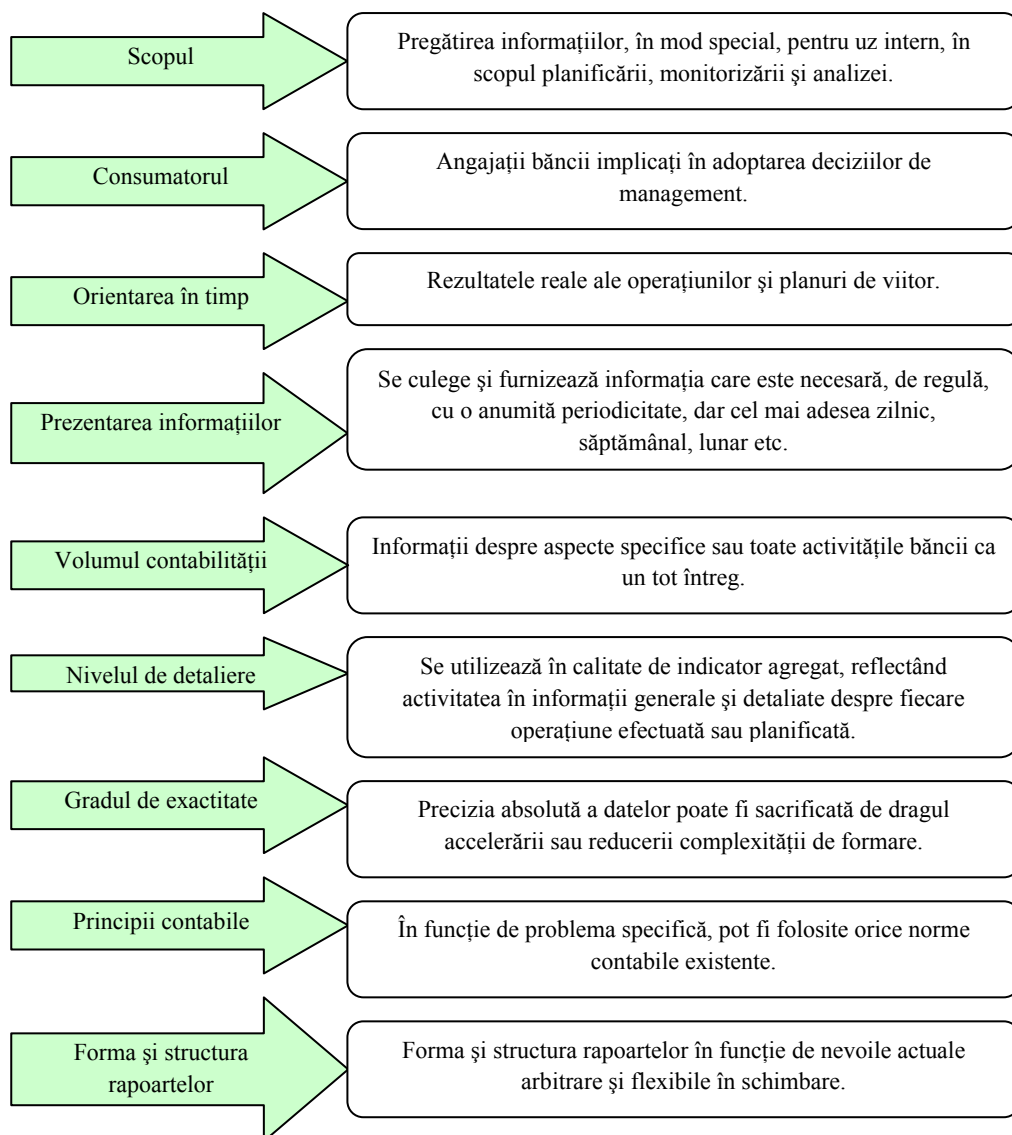
Contabilitatea de gestiune permite determinarea obiectivă a surselor de proveniență a profiturilor băncii pe diviziuni, produse și clienți. Există două abordări de bază în punerea în aplicare a unui astfel de sistem:

- prima este bazată pe structurarea financiară a unităților de afaceri (agențiilor) ale băncii;
- a doua rezultă din procesul implementării inovațiilor financiare.

Prima abordare implică crearea structurii financiare a băncii și alocarea de centre de responsabilitate financiară (unități de afaceri). A doua abordare necesită un consum mai mare de timp și se bazează pe modelarea proceselor de afaceri.

Rezumând cele expuse, ajungem la concluzia că implementarea contabilității manageriale va oferi băncii următoarele avantaje:

- se formează un mecanism de înștiințare timpurie a problemelor în domeniul organizării eficiente a activității, formării prețului și vânzării produselor bancare;
- apare posibilitatea de a înțelege cine, ce și în ce măsură aduce băncii profit sau pierdere, și anume: se evidențiază activitățile profitabile (sau cele nerentabile), produsele, departamentele, clienții;
- se implementează sistemul de susținere a deciziilor manageriale;
- se perfecționează modalitatea de premiere a angajaților, evaluându-se aportul fiecărui departament la dezvoltarea băncii.



**Figura 3. Structura contabilității manageriale în cadrul instituției financiare**

*Sursa: Elaborat de autor.*

În concluzie, la cele abordate în cadrul acestui studiu, remarcăm că descrierea activităților băncii sub aspect de interdependențe a centrelor de responsabilitate sau în calitate de set de centre de costuri oferă managementului băncii posibilitatea de a reduce din cheltuieli cu efecte benefice asupra rezultatelor financiare. Astfel, se recomandă implementarea contabilității de gestiune în termene cât mai scurte cu cheltuieli minime și în funcție de necesitățile instituției financiare.

#### **Referințe bibliografice:**

1. CARENYS J., SALES X. *Costing the Banking Services: A Management Accounting Approach*. În: *Journal of Money, Investment and Banking*, 2008, 6(1), p. 8 - 9.
2. Regulamentul BNM privind organizarea contabilității în băncile din Republica Moldova, aprobat prin Hotărârea Consiliului de administrație al Băncii Naționale a Moldovei nr.238 din 10.10.02. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2002, nr. 144-145/331 din 24.10.2002. // Disponibil pe Internet: <[http://www.bnm.md/md/regulations\\_budget\\_finances](http://www.bnm.md/md/regulations_budget_finances)>
3. SCHULZ M. *The Uncertain Relevance of Newness: Organisational Learning and Knowledge Flows*. În: *Academy of Management Journal*, 2001, 44(4), p. 661 - 681.
4. SHAH P. *Management Accounting*. New Delhi: Oxford University Press, 2009, p. 9.
5. WU J., BOATENG, A. *Factors Influencing Changes in Chinese Management Accounting Practices*. În: *Journal of Change Management*, 2010, 10(3), p. 315-329.

## КЛАССИФИКАЦИОННЫЕ РАМКИ ДЛЯ ИДЕНТИФИКАЦИИ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ В СОСТАВЕ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Ольга МЕТЛА, аспирант,  
УО «Полоцкий государственный университет»,  
Республика Беларусь*

*Наличие идентифицированных признаков минеральных ресурсов позволяет рассматривать их в качестве объектов бухгалтерского учета. Однако в силу наличия многообразного состава минеральных ресурсов и их разноплановых характеристик, влияющих на вероятность получение экономических выгод, возникает необходимость в разработке четких классификационных рамок для определения минеральных ресурсов в составе объектов бухгалтерского учета.*

**Ключевые слова:** минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), объект бухгалтерского учета, динамическая теория баланса, классификационные рамки

*The presence of the identified signs of mineral resources allows us to consider them as objects of accounting. However, due to the presence of diverse mineral resources and their diverse characteristics that influence the probability of obtaining economic benefits, there is a need to develop a clear framework for determining the classification of mineral resources as property accounting.*

**Key words:** mineral resources (Stocks of minerals), the object of accounting, the dynamic balance theory, classification framework

**JEL:M41**

В условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) особое значение имеет вопрос раскрытия информации о запасах полезных ископаемых, который уже несколько лет обсуждается Правлением КМСФО в Документе для обсуждения «Добывающая деятельность». Указанный документ содержит предложения в отношении раскрытия следующей информации, которая будет включена в состав требований к комплексу финансовой отчетности, и, следовательно, войдет в сферу действия аудиторского заключения: объем запасов и оценка текущей или справедливой стоимости доказанных и вероятных запасов. Однако, до настоящего момента организации – недропользователи в бухгалтерском учете и отчетности не отражают данные о запасах полезных ископаемых, что приводит к искажению информации о ресурсном потенциале и его истощении.

Данная ситуация обусловлена тем, что существующие законодательные и нормативные акты, регулирующие учет в добывающей промышленности не содержат требования по вопросам идентификации, оценки и учету минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых).

Вместе с тем, не все минеральные ресурсы могут быть включены в состав объектов бухгалтерского учета, а только удовлетворяющие критериям актива в его динамической трактовке (в соответствии с динамической теорией баланса принятой за основу в МСФО): контролируемые организацией и от которых ожидается получение экономической выгоды.

Однако следует учитывать, что минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) являются специфическим объектом, который может обладать широким диапазоном (от минимального до максимального значения) разноплановых характеристик, влияющих на вероятность получения экономической выходы: степенью подготовленности к эксплуатации; степенью достоверности определения, степенью геологических характеристик условий залегания, степенью технической осуществимости извлечения из недр и т.д.

В этой связи необходимо разработать четкие классификационные рамки для идентификации минеральных ресурсов в составе объектов бухгалтерского учета.

В настоящее время существуют различные классификационные системы минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как в нормативных документах различных стран, так и в специальной геологической литературе. Однако для целей определения состава минеральных ресурсов как объектов бухгалтерского учета отсутствует.

Проведя анализ существующих в специальной геологической литературе, в отечественной и зарубежной нормативной документации подходов к классификации минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) отметим, что самыми распространенными классификационными признаками разделения запасов являются «степень разведанности и изученности», «экономическое значение» и «степень достоверности определения запасов». Однако, ни одна из предлагаемых классификаций не позволяет в полной мере идентифицировать те минеральные ресурсы, которые могут выступать в качестве объекта бухгалтерского учета.

В целях гармонизации национальных классификаций, обобщения лучших практик Организация Объединенных Наций в 1990-х взялась за разработку единой международной классификации. В настоящее время действует Рамочная классификация Организации Объединенных Наций ископаемых энергетических и минеральных запасов и ресурсов 2009 года (РКООН-2009).

(РКООН-2009) представляет собой повсеместно приемлемую и применимую на международном уровне систему для классификации ископаемых энергетических запасов и ресурсов и представления соответствующей отчетности и является единственной классификацией такого рода в мире.

Главная цель РКООН-2009: активизировать международное общение посредством создания общих классификационных рамок для представления отчетности об ископаемых энергетических и минеральных запасах и ресурсах, несмотря на то, что такие оценки могут быть разработаны с использованием систем классификации или отчетности, которые: 1) могут быть основаны на использовании другой терминологии для получения сопоставимых оценок или такой же терминологии, но имеющей другое значение; 2) предусматривают принципы применения, касающиеся конкретного сырья; 3) могут отражать добычу твердого сырья посредством проведения горных работ или добычу жидкого сырья из скважин [1].

РКООН-2009 является универсальной системой, в которой количества классифицируются на основе трех фундаментальных критериев: экономической и социальной жизнеспособности проекта (E), статуса и обоснованности проекта освоения месторождения (F) и геологической изученностью (G), с использованием числовой системы кодификации [1]. Комбинации этих трех критериев создают трехмерную систему.

На наш взгляд, классификация Организации Объединенных Наций ископаемых энергетических и минеральных запасов и ресурсов 2009 способна наиболее полно представить классификационные рамки для отражения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в отчетности субъектов хозяйствования.

С учетом того, что Рамочная классификация ООН может быть основана на другой терминологии [1], разработаем рамки для отражения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в отчетности субъектов хозяйствования. В качестве примера за основу примем существующие системы классификаций и терминологии Республики Беларусь, в соответствии с которыми выделим следующие фундаментальные критерии:

1) доступность к разработке

По данному признаку минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) можно подразделить на доступные и недоступные.

2) степень геологической изученности

В соответствии с этим критерием выделяют детально разведанные (А), предварительно разведанные (В), слабо разведанные (С1) и предварительно оцененные (С2) запасы полезных ископаемых.

3) экономическую целесообразность

Согласно экономической целесообразности добычи совокупность минеральных ресурсов на основании действующих классификаций можно подразделить на следующие категории: рентабельные, условно рентабельные и нерентабельные.

С позиции принципа осторожности в состав объектов бухгалтерского учета целесообразно включать только те запасы полезных ископаемых, которые соответствуют категориям А, В, С<sub>1</sub>. Это объясняется тем, что непосредственно запасы данных категорий относятся к доказанным, согласно применяемым на сегодняшний день в Республике Беларусь классификациям и соответственно формируют промышленные минеральные ресурсы.

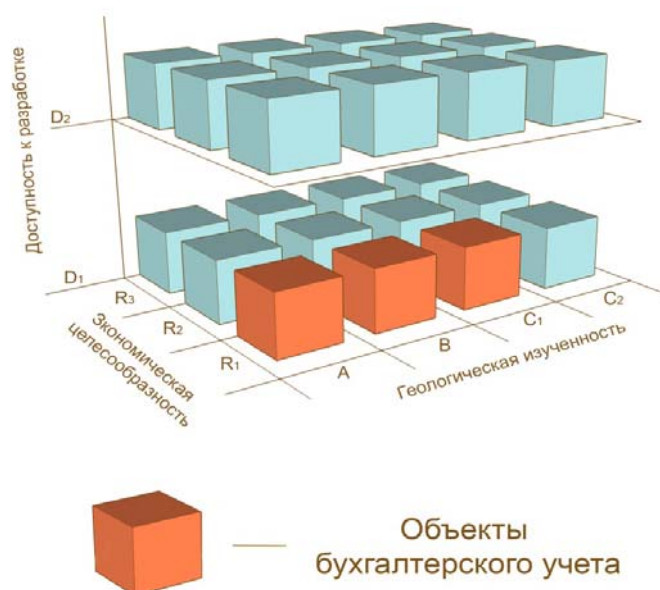
Вместе с тем следует отметить, что не все доказанные запасы могут быть вовлечены в эксплуатацию. Так, существует ряд причин, по которым доказанные запасы не могут быть извлечены из недр, а именно: если они расположены в пределах водоохраных зон, зон санитарной охраны природных объектов, территорий населенных пунктов, особо охраняемых природных территорий; если не позволяют горно-геологические условия залегания; и многие другие. Следовательно, для целей отражения в отчетности организаций-недропользователей особый интерес будут иметь только доступные к разработке доказанные минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых).

Одним из условий отнесения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в состав активов организации является обоснованность экономически эффективной и целесообразной их добычи. В связи с чем, согласно критерию «экономическая целесообразность» в состав минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как объектов бухгалтерского учета будут включаться только рентабельные.

Таким образом, по мнению автора, в отчетности субъектов хозяйствования следует отражать ту часть минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), которая соответствует таким категориям как разведанные в сумме категорий  $A+B+C_1$ , доступные к разработке и экономически рентабельные.

Предлагаемая Рамочная классификация минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) и их состав как объектов бухгалтерского учета представлен на рисунке 1.

Применение данной Рамочная классификация минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) позволит в бухгалтерском учете добывающих организаций отражать ресурсный потенциал и его истощение, а также будет способствовать последующей интеграции указанной информации в систему национальных счетов для достоверного определения показателя национального богатства и расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны.



**Рисунок 1. Рамочная классификация минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) и их состав как объектов бухгалтерского учета**  
**Примечание** – собственная разработка на основании изучения специальной литературы

Таким образом, в связи с необходимостью раскрытия информации о запасах полезных ископаемых в бухгалтерском учете и отчетности организаций – недропользователей и отсутствием классификационной системы, определяющей состав минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как объектов бухгалтерского учета, на основании универсальной Рамочная классификация ископаемых энергетических и минеральных запасов и

ресурсов Организации Объединенных Наций 2009 года и существующих систем классификации и терминологии Республики Беларусь была разработана Рамочная классификация минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) и определен их состав как объектов бухгалтерского учета. Данная классификация позволит отражать ресурсный потенциал и его истощение, а также национальное богатство страны.

#### Список литературы:

1. Рамочная классификация Организации Объединенных Наций ископаемых энергетических и минеральных запасов и ресурсов 2009 года. - Нью-Йорк и Женева, 2010 год.

## IMOBILIZĂRI NECORPORALE LA REZIDENȚII ZONELOR ECONOMICE LIBERE – ASPECTE DE EVALUARE

*Drd. Angela MIHALACHI, auditor*

*This article includes aspects of **initial and revalued measurement** of some intangible assets that are specific for Free Economic Zones (FEZ) of Moldova.*

*Acquisition of intangible assets such specific for FEZ residents should be one of the main purposes of buying some residents, because they, although considered "non-value" give them added value and mostly can not be used independently on the market.*

*The value assigned to a company-resident of FEZ is based on a fundamental vision or ability to generate revenue for the owners. In this context is discussed into question the appropriateness evaluation of intangible assets, taking in attention some discrepancies that occur with the use of traditional methods of accounting.*

Conform noului Standard Național de Contabilitate „**IMOBILIZĂRI NECORPORALE ȘI CORPORALE**”, *imobilizări necorporale* – reprezintă imobilizări nemonetare, care nu îmbracă o formă materială, identificabile și controlabile de entitate.

Achiziția unei imobilizări necorporale reprezintă un tip distinct de cheltuială de capital. Printre cele mai întâlnite exemple de imobilizări necorporale sunt brevetele (patentele), drepturile de autor (copy-right), locațiile, amenajările de locații, mărcile de comerț (trademark) și de fabrică (brand name), concesiunile (franșizele), licențele, programele informatice, desenele și modelele industriale, website-urile, alte imobilizări necorporale.

Imobilizările necorporale trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile de a fi pe termen lung și de a nu avea existență fizică.

Libertatea de selectare și aplicare a politicilor contabile de către managementul entităților-rezidente ale Zonelor Economice Libere (în continuare, ZEL), care duce la modificarea rezultatelor, posibilitatea conferită de tratamentele în vigoare de a efectua estimări și previzuri ori de a apela la normele contabile alternative permise stau la temelia tehnicilor de contabilitate creativă, aflate de multe ori la limita legilor și reglementărilor în vigoare.

Specific pentru rezidenții Zonelor Economice Libere în componența altor imobilizări necorporale, se includ:

– *autorizația pentru desfășurarea unui anumit gen de activitate* – imobilizare necorporală prevăzută în temeiul Legii RM cu privire la Zonele Economice Libere nr. 440-XV din 27.07.2001. Conform normelor legale a acestei legi, „autorizație pentru desfășurarea unui anumit gen de activitate – permisiune scrisă, eliberată de Administrația zonei libere rezidentului acestei zone, pe o anumită perioadă de timp, pentru desfășurarea genului de activitate permis în zona respectivă și prevăzut în contractul încheiat între Administrație și rezident.

Persoana fizică sau juridică, care a obținut dreptul de înregistrare în calitate de rezident, încheie cu Administrația un contract pentru desfășurarea în zona liberă a activității de întreprinzător. Contractul se încheie pentru întreaga perioadă de activitate în zona respectivă. De asemenea, în zona liberă pot fi desfășurate următoarele genuri de activitate:

a) producția industrială a mărfurilor, cu excepția alcoolului etilic (alcoolului etilic rafinat, alcoolului etilic cu tăria mai mare de 80% vol, alcoolului etilic cu tăria mai mică de 80% vol,



alcoolului tehnic, alcoolului denaturat, distilatelor de vin crude și învechite, altor derivați din alcool etilic) și a producției alcoolice; b) sortarea, ambalarea, marcarea și alte asemenea operațiuni cu mărfurile tranzitate prin teritoriul vamal al Republicii Moldova; b1) activitate comercială externă; c) genuri auxiliare de activitate, cum ar fi serviciile comunale, de depozitare, de construcții, de alimentație publică etc., necesare desfășurării activităților indicate la lit. a) și b).”

– *taxa de participare la concurs, taxa de înregistrare în calitate de rezident* – imobilizări necorporale prevăzute în temeiul Regulamentului cu privire la concursurile de selectare a rezidenților zonelor economice libere, aprobat prin HG nr. 686 din 30.05.2002.

În continuare, ne vom referi la **evaluarea inițială și ulterioară** a acestor imobilizări necorporale.

### ***Evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale***

Dacă ne vom referi la esența nemijlocită a acestor imobilizări, atunci, conform standardului, recunoașterea inițială a imobilizărilor necorporale se efectuează pe obiecte de evidență, al căror nomenclator se stabilește de entitate de sine stătător. Pentru această categorie de entități-rezidenți ZEL, dacă o imobilizare necorporală complexă cuprinde câteva componente, entitatea poate contabiliza această imobilizare ca un obiect unic de evidență sau fiecare componentă a imobilizării ca obiecte distincte.

Pentru situațiile când entitatea va desfășura mai mult decât un gen de activitate pe teritoriul ZEL, atunci recunoașterea inițială a imobilizărilor necorporale – evaluarea inițială se va efectua pe fiecare obiect – *autorizația pentru desfășurarea unui anumit gen de activitate, taxa de participare la concurs, taxa de înregistrare în calitate de rezident* la costul de intrare.

Dar pentru situațiile de desfășurare a unui singur gen de activitate – evaluarea inițială se va efectua pentru imobilizarea necorporală complexă, care va cuprinde câteva componente: *autorizația pentru desfășurarea unui anumit gen de activitate, taxa de participare la concurs, taxa de înregistrare în calitate de rezident*, conform politicilor contabile aprobate.

Costurile direct atribuibile imobilizărilor necorporale – *autorizației pentru desfășurarea unui anumit gen de activitate, taxa de participare la concurs, taxa de înregistrare în calitate de rezident* includ: plata pentru serviciile juridice în cazurile cu entitățile unde persoanele nerezidente recurg la ele, de consultanță la întocmirea planului de afaceri, care este un element obligatoriu pentru a depune cererea către Administrația unei zone economice libere, plata stabilită de regulamentele de funcționare în ZEL.

Ca obiect de recunoaștere ca imobilizare necorporală, sus-numitele elemente sunt constatate prin respectarea simultană a următoarelor condiții:

- 1) *obiectul este identificabil* – atribut obligatoriu prevăzut de legea privind zonele economice libere și *controlabil de entitate* – fără această permisiune – autorizație, entitatea nu poate activa pe teritoriul ZEL;
- 2) *proprietățile și particularitățile lui corespund definiției imobilizărilor necorporale* – nu îmbracă o formă materială și are un termen de utilizare egal cu data dobândirii până la perioada-limită de funcționare a zonelor economice libere (ex. ZEL „Ungheni-Business”, **creată în baza** Legii nr.1295-XV din 25.07.2002 pe un termen de înființare de 42 de ani pe teritoriul subordonat orașului Ungheni);
- 3) *este probabil că entitatea va obține beneficii economice viitoare din utilizarea obiectului* – activând pe teritoriul unei zone economice libere cu facilitățile atribuite lor, entitatea poate obține rezultate benefice activității din desfășurarea unui anumit gen de activitate permis;
- 4) *costul de intrare a obiectului poate fi evaluat în mod credibil* – entitatea achită costul acestor imobilizări necorporale conform prevederilor stabilite de actele normative și legislative, la care, ulterior, li se eliberează factură – document contabil.

Costul de intrare a imobilizărilor necorporale, inițial, se înregistrează ca majorare a imobilizărilor necorporale în curs de execuție, concomitent cu majorarea datoriilor curente și/sau diminuarea activelor utilizate pentru pregătirea imobilizărilor necorporale pentru exploatare până la decizia Administrației ZEL și primirea *autorizației pentru desfășurarea unui anumit gen de activitate*.

Transmiterea obiectelor respective în exploatare se înregistrează ca majorare a imobilizărilor necorporale aflate în utilizare și diminuare a imobilizărilor necorporale în curs de execuție.

Costurile ulterioare, aferente acestor imobilizări necorporale, specifice rezidenților ZEL, nu sunt suportate pe parcursul duratei lor de utilizare, deoarece prevederile reglementare nu prevăd acest lucru.

#### ***Evaluarea ulterioară și amortizarea imobilizărilor necorporale***

După evaluarea inițială, imobilizările necorporale specifice rezidenților ZEL se evaluează la valoarea contabilă (la cost).

Conform politicilor contabile ale rezidenților ZEL, evaluarea ulterioară a imobilizărilor necorporale va depinde de:

- **perioada de utilizare**, calculată de la momentul dobândirii/intrare în funcție, pe perioada de activitate în calitate de rezident al zonei economice libere, cu desfășurarea unui anumit gen de activitate și
- **valoarea reziduală**, care va fi nesemnificativă, respectiv, egală cu zero la calcularea amortizării.

Astfel, de exemplu, ZEL „Ungheni-Business” este creată în baza Legii nr.1295-XV din 25.07.2002 „Privind Zona Economică Liberă „Ungheni-Business”, în teritoriul subordonat municipiului Ungheni, pe un termen de 42 de ani.

Prin urmare, pentru aceste tipuri de imobilizări necorporale, durata de utilizare corespunde perioadei de obținere a beneficiilor economice, în caz contrar, rezidentul nu are dreptul de a activa pe teritoriul unei zone economice libere.

La calcularea amortizării în baza politicilor contabile unei imobilizări necorporale, pot fi aplicate următoarele metode:

- metoda liniară;
- metoda unităților de producție.

Metoda liniară prevede repartizarea uniformă a valorii amortizabile pe parcursul duratei de utilizare a obiectului. Astfel, dacă un rezident al ZEL „Ungheni-Business” a pus în funcțiune imobilizarea necorporală pe 01.01.2014, atunci calcularea amortizării se va efectua din calculul de 30 de ani, până în anul 2044, termenul-limită de activitate.

Rezidenții zonelor economice libere utilizează metoda liniară care efectuează asemenea genuri de activitate, cum ar fi sortarea, ambalarea, marcarea și alte operațiuni cu mărfurile tranzitate prin teritoriul vamal al Republicii Moldova; activitate comercială externă; genuri auxiliare de activitate, cum ar fi serviciile comunale, de depozitare, de construcții, de alimentație publică, de arendă sau locațiune.

Metoda unităților de producție prevede calcularea amortizării ca produsul mărimii amortizării pe unitate de produs (servicii) și a volumului de produse fabricate (servicii prestate) în perioada de gestiune. Mărimea amortizării pe unitate de produs (servicii) se calculează ca raportul dintre valoarea amortizabilă (volumul produsului) prevăzută de planul de afaceri și numărul de unități de produse (servicii).

Practicând activitatea pe teritoriul ZEL – producția industrială a mărfurilor, rezidenții zonelor economice libere utilizează metoda unităților de producție.

Amortizarea calculată pentru imobilizări necorporale în perioada de gestiune se înregistrează ca majorare a costurilor și/sau cheltuielilor curente.

Achiziționarea acestor imobilizări necorporale specifice rezidenților ZEL ar trebui să fie unul dintre scopurile principale ale cumpărării unor rezidenți, pentru ca acestea, deși considerate „non-valori”, le dau un plus de valoare și, în mare parte, nu pot fi valorificate independent pe piață.

Valoarea atribuită unei firme-rezident al ZEL are la bază o viziune fundamentală, respectiv capacitatea de a genera venituri pentru proprietari. În acest context, este pusă în discuție însăși oportunitatea evaluării imobilizărilor necorporale, avându-se în vedere unele inadvertențe care survin prin utilizarea metodelor contabile clasice.

## ОСОБЕННОСТИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Руслан ДУМБРАВАЭ, „SAPIENS” SRL

*The article discusses the features of the internal control system in the building organizations, its functional peculiarities and the its elements interconnection. Specific procedures of internal control system, inherent to construction companies are being considered, as well as their impact on the accounting and analytical support for strategic management decisions.*

**Ключевые слова:** система внутреннего контроля, субъекты контроля, объекты контроля, средства контроля, функции, взаимосвязь.

В хозяйственной жизни предприятия внутренний контроль — это ежедневная, постоянная работа, которая позволяет: сохранять и эффективно использовать производственные ресурсы предприятия; своевременно реагировать на изменение внутренней и внешней среды; обеспечивать эффективную деятельность предприятия и ее финансовую устойчивость.

С научной точки зрения внутренний контроль можно рассматривать как систему. Такой точки зрения придерживаются авторы: А.Д. Шеремет, В.П. Суйц, Я.В. Соколов, Ю.А. Данилевский и др.. Практика показывает, что в каждом функционирующем предприятии независимо от его размеров и сферы деятельности система внутреннего контроля существует как явление вызванное к жизни условиями делового хозяйственного оборота и необходимостью управлять им. Она может быть простой и сложной, недостаточно эффективной или оптимальной, хаотичной или упорядоченной, но до прихода аудиторов на предприятие клиента система внутреннего контроля уже сформирована и реально существует.

Особенности строительной деятельности, сложность ведения учета выдвигают определенные требования при осуществлении внутреннего контроля, которые должны быть учтены при построении системы внутреннего контроля, которые сводятся к следующему:

- во-первых, в отличие от промышленного производства в строительстве продукция неподвижна и используется только там, где она создана, в пространстве перемещаются кадры строителей и орудия труда. Эта особенность строительства обуславливает своеобразие организационных форм управления и осуществление контроля по местам размещения подразделений строительных предприятий, чтобы свести к минимуму затраты;
- во-вторых, процесс строительства объектов занимает продолжительный период времени и, следовательно, на долгое время вовлекает рабочую силу и средства производства в строительный процесс;
- в-третьих, строительное производство связано со многими отраслями народного хозяйства. От одних отраслей оно получает сырье, материалы и оборудование для изготовления строительной продукции. С другими отраслями оно связано тем, что осуществляет работы на заказ по заданиям предприятий-заказчиков, на которые возлагаются планирование капитальных вложений и организация поставки оборудования для строящихся объектов. С развитием техники строительная продукция усложняется, развиваются и усложняются связи строительства с другими отраслями народного хозяйства.

Учитывая эти особенности, при формировании эффективной системы внутреннего контроля строительного предприятия администрация должна обеспечить:

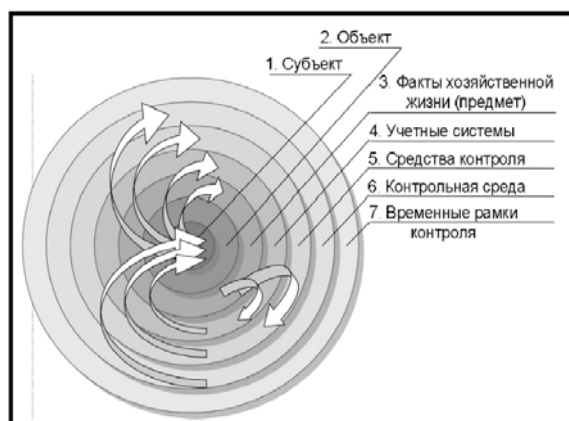
- надежную информацию, необходимую для мобильного и успешного руководства деятельностью предприятия;
- сохранность активов и документов – предотвращение фактов хищения материальных ресурсов, порчи и нецелевого использования имущества, уничтожения или разглашения информации (в том числе содержащейся в учетных регистрах, компьютерных базах данных);

- соответствие предписанным учетным принципам – обязательное исполнение сотрудниками установленных на предприятии инструкций и правил, а также требований нормативных актов;
- обеспечение надежной системы бухгалтерского учета.

Надежной системой внутреннего контроля считается система, достигающая целей контроля, которая не допускает ошибок в записях на счетах бухгалтерского учета и незаконного совершения фактов хозяйственной деятельности предприятия.

Целям внутреннего контроля должна соответствовать эффективная система учета, которая обеспечивает полноту, реальность, своевременность отражения, правильную оценку, классификацию и обобщение.

По нашему мнению, система внутреннего контроля строительного предприятия должна включать следующие элементы: субъект, объект, факты хозяйственной жизни, учетные системы хозяйствующего субъекта, средства внутреннего контроля, контрольная среда, временные рамки внутреннего контроля, которые представлены на рисунке 1.



**Рисунок 1. Взаимодействие элементов системы внутреннего контроля строительного предприятия**

Эти элементы находятся в отношениях и связях друг с другом, образуют определенную целостность и единство.

Система внутреннего контроля представляет собой контрольную среду, в которой взаимодействуют субъекты, объекты, установленные учетные системы средствами контроля в определенных временных рамках.

Субъект внутреннего контроля – это собственники и управленцы хозяйствующей структуры, осуществляющие функции контроля и являющиеся носителями практической деятельности по осуществлению контроля, права, обязанности и ответственность которых регламентируются нормативными правовыми актами.

Объект внутреннего контроля – это строительные предприятия.

Факты хозяйственной жизни являются предметом системы внутреннего контроля, на который направлено воздействие исследования, то есть процессы, происходящие в строительных предприятиях или их отдельные элементы. Факты хозяйственной жизни представляют собой хозяйственные операции в процессе осуществления деятельности в сфере строительной отрасли и могут быть реальными (совершенными) и условными (предполагаются совершиться).

Учетная система – это совокупность форм и методов, применяемых экономическим субъектом для организации и ведения учета имущества и обязательств и подготовки отчетности. «Цель учетной системы предприятия – как считают Э. Аренс и Дж. Лоббек – заключается в определении, накоплении, классификации, анализе, регистрации и представлении отчетности о хозяйственных операциях и обеспечении учета связанных с ней активов» [1].

Пятым элементом системы внутреннего контроля являются средства контроля строительного предприятия. Средства контроля – это конкретные контрольные мероприятия

(процедуры), установленные высшим управлением экономического субъекта и осуществляемые сотрудниками в ходе хозяйственной деятельности.

К наиболее распространенным средствам контроля по мнению Ю.А. Данилевского и др. относятся:

- распорядительные подписи на документах руководителя и (или) главного бухгалтера либо других уполномоченных лиц;
- внутренние и внешние сверки расчетов;
- встречные взаимопроверки бухгалтерских записей;
- проверку правильности осуществления документооборота;
- плановые и внезапные инвентаризации имущества и обязательств экономического субъекта в соответствии с установленным порядком;
- осуществление мер, направленных на ограничение несанкционированного доступа к активам экономического субъекта [2].

Помимо вышеперечисленных средств (процедур) внутреннего контроля на предприятиях строительной отрасли применяются и специфические процедуры внутреннего контроля – аналитические процедуры системы внутреннего контроля. Анализ позволяет выявить факты недостоверности отчетности, дать оценку финансовому состоянию предприятия, выявить внутренние резервы хозяйствующего субъекта и др. С его помощью мобилизуются резервы повышения эффективности хозяйственной деятельности предприятия.

В настоящее время применение системной аналитической работы в строительных предприятиях скорее исключение, чем правило. Наиболее часто применяемой аналитической процедурой внутреннего контроля является оценка абсолютных и относительных изменений отдельных статей затрат, содержащихся в аналитических счетах по учету затрат на производство. Практика показывает, что наиболее распространенной ошибкой являются арифметические ошибки в подсчетах и при заполнении учетных регистров, а также при переносе данных из одних регистров в другие.

Анализируя структуру фактических затрат объекта строительства, появляется возможность выявления допущенной ошибки, необоснованного завышения затрат на строительство по тем или иным калькуляционным статьям затрат, а также отклонений от бюджетных (сметных) показателей.

Анализ показателей калькуляционных статей для строительной отрасли имеет особое значение для внутреннего контроля.

На исследуемых предприятиях анализ фактических затрат в разрезе калькуляционных статей начинается с выявления отклонений фактических затрат от бюджетных (сметных) по каждой статье, с выявлением факторов, повлиявших на отклонение. Отклонения могут быть как положительными, так и отрицательными. При прочих равных обстоятельствах положительные отклонения свидетельствуют о рациональном использовании ресурсов строительного предприятия, а отрицательные - о превышении фактических затрат над сметными (нормативными) [3].

При применении аналитических процедур внутреннего контроля к материалам используемым в процессе строительства особое внимание следует уделить величине транспортных и заготовительно-складских расходов. От эффективности работы вспомогательных производств строительного предприятия зависит величина этих транспортных и заготовительно-складских расходов и как следствие и величина расходов включаемая в стоимость строительных материалов.

Кроме того, необходимо анализировать, насколько рационально использованы материалы, отпущенные в производство, и соответствует ли это данным проектно-сметной документации. При этом необходимо сопоставлять показатели пообъектного учета с данными сметных норм. Как показывает практика, отклонения от норм расхода материалов могут быть следствием различных факторов. Например, использование материалов низкого качества приводит к увеличению потерь. Потери увеличиваются и в тех случаях, когда применяется материал более высокого качества, чем это необходимо в соответствии с техническими условиями.

Для осуществления действенного контроля за движением материалов необходимо проводить внезапные проверки остатков на складах, в том числе на приобъектных. При этом особое внимание уделить материалам открытого хранения (песок, гравий и др.).

Нельзя ошибиться при классификации затрат на контролируемые и неконтролируемые. К.Друри [4], рассматривая процедуры осуществления внутреннего контроля путем классификации затрат на контролируемые и неконтролируемые, отмечает, что большая часть конфликтов возникает, если работники, которые не контролируют расходы, ошибочно считаются ответственными за появление отклонений. В этой связи следует иметь в виду, что любая погрешность, кроме искажения действительного положения, может привести к ошибкам в материальном и моральном стимулировании отдельных лиц и коллективов.

В современных условиях одной из главных задач системы внутреннего контроля должно стать усиление работы по управлению фактическими затратами строительной продукции. Данная работа должна распространиться на все участки формирования фактической затрат строительной продукции [3].

Совершенствованию системы внутреннего контроля строительного предприятия способствует применение методики контрольных обмеров.

Важнейшая процедура системы внутреннего контроля - учет расходов и доходов по соответствующим центрам ответственности и центрам затрат. Учет по центрам ответственности позволяет формировать показатели, характеризующие вклад отдельных подразделений и управленцев в общий результат строительного предприятия. Процедура применения учета по центрам ответственности в значительной степени подходит вспомогательным производствам, а также филиалам строительного предприятия. Отношения в этих подразделениях, должны строиться на принципах самостоятельности, самофинансирования и самоокупаемости, в результате чего они могут стать мощным стимулом для развития потенциала строительного предприятия.

Помимо названных методов контроля упомянем также системно разработанные методы [5,6,7] контроля качества СМР, такие как: операционный, приемочный, инспекционный, лабораторный, геодезический, авторский надзор и другие виды контроля. В целом их применение представляет собой комплекс мероприятий, обеспечивающих наблюдение и анализ осуществления требований законодательства в области качества строительства, проектов и СНИПов. Эти виды контроля направлены на предупреждение дефектов и брака при производстве строительного-монтажных работ.

Таким образом, в процессе формирования системы внутреннего контроля в строительных предприятиях необходимо учитывать отраслевые особенности и специфические средства (процедуры) внутреннего контроля, направленные на удовлетворение информационных потребностей субъектов внутреннего контроля, производить выделение конкретных центров затрат (ответственности), определяя их функции и полномочия, а также определяя программы действий, предписывающие им использовать определенные методы исследования объектов внутреннего контроля, а также их последовательность и процедуру применения этих методов.

#### **Список использованной литературы:**

1. АРЕНС Э., ЛОББЕК Дж. *Аудит*: пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
2. ДАНИЛЕВСКИЙ Ю.А., ШАПИГУЗОВ С.М., РЕМИЗОВ Н.А., СТАРОВОЙТОВА Е.В. *Аудит*: учеб. пособие /– 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2002. -544 с.
3. АДАМОВ, Н. *Методика внутреннего контроля в строительстве* // Финансовая газета.- 2006.- № 1.
4. ДРУРИ К. *Введение в управленческий и производственный учет*. Пер. с англ. Под ред. Эриашвилли Н.Д. - М., Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 774 с.
5. Закон № 721 от 02.02.96 г. «О качестве в строительстве»/ Monitorul Oficial nr.25 din 25.04.1996.
6. Постановление Правительства № 360 от 25.06.96 г. «О государственном контроле за качеством в строительстве»/ Monitorul Oficial nr.49-50 din 25.07.1996.
7. Постановление Правительства № 285 от 23.05.96 г. «Об утверждении Положения о приемке строительных работ и установленного оборудования»/ Monitorul Oficial nr.42-44 din 28.06.1996.

# **Secțiunea a II-a. CONCEPTE ȘI PRACTICI MODERNE PRIVIND AUDITUL**

## **DIRECȚIILE PRIORITARE ÎN DEZVOLTAREA AUDITULUI DIN REPUBLICA MOLDOVA**

*Conf. univ., dr. Anatolie IACHIMOVSKI,  
prodecan, Facultatea Contabilitate, ASEM*

*In this article the author's opinion exposed in identify in gandad dressing the main directions of development of local audit. Thus, at the moment isvery important for the audit of Moldova improving the regulatory framework, quality assurance audit profession and streng the ning key institutions responsible for this activity. The author comesup with some suggestions in shaping the priority directions of the audit based on the problems faced by the activity.*

***Cuvinte-cheie,** auditor, activitatea de audit, asigurarea calității, sistemul de supraveghere, standarde profesionale, audit obligatoriu*

**JEL: M-42.**

Principalele documente, care au fost aplicate pentru identificarea și definirea prioritățile de bază în dezvoltarea activității de audit autohtone, sunt:

- Carta verde, lansată de Comisia Uniunii Europene;
- Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.1507;
- Raportul cu privire la respectarea Standardelor și Codurilor, Contabilitate și Audit publicat de Banca Mondială în 23 iunie 2013;
- Tabelul de transpunere în legislația națională a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013.

Conform celor relatate în documentele nominalizate mai sus, prioritățile în dezvoltarea activității de audit ar fi următoarele:

- a) ameliorarea cadrului normativ în domeniului auditului;
- b) asigurarea calității profesiei de audit;
- c) fortificarea principalelor instituții responsabile de activitatea auditului.

Metoda cea mai bună de a obține și a edifica încrederea publicului în audit constă în a demonstra că performanța acesteia este monitorizată, revizuită prin asigurarea calității și impusă prin aplicarea sancțiunilor. După cum se observă din Deciziile Consiliului sunt numeroase cazuri de încălcări ale Legii privind activitatea de audit (40%), propuneri către Camera de licențiere privind retragerea licenței din cauza neprezentării la CSAA a raportului privind activitatea firmei de audit (28%), decizii adresate Ministerului Finanțelor privind retragerea certificatului de calificare din cauza nerespectării cerințelor dezvoltării profesionale continue (20%) și 12% din deciziile Consiliului se referă la avertizarea auditorilor, care au avut mai puțin decât minimumul necesar de 40 de ore instruire profesională continuă.

Eficiența mediului activității de audit depinde de un șir de standarde, coduri și practici. Actualmente, orientarea principală este ralierea cadrului normativ național la Directivele UE și la standardele acceptate în practica internațională. Pentru ameliorarea și constituirea unui cadru normativ performant, este necesar:

- elaborarea mecanismului pentru implementarea Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, Regulamentului nr.537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public;

- elaborarea reglementărilor care vor contribui la amplificarea prestigiului profesiei de auditor și la schimbarea culturii auditului;
- intensificarea cooperării instituțiilor responsabile pentru elaborarea și implementarea reglementărilor pentru audit;
- urgentarea îmbunătățirii cunoștințelor în domeniul respectiv de către autoritățile supraveghetoare și asociațiile profesionale;
- actualizarea standardelor de audit în concordanță cu deciziile IFAC.

Auditul obligatoriu al situațiilor financiare anuale constituie un instrument eficient de respectare a prevederilor standardelor de contabilitate. Aplicarea acestui instrument nu este posibil fără a sprijini profesia de auditor. În prezent, pilonul principal al asigurării calității raportării financiare, anume independența este slab dezvoltat. Profesia de auditor trebuie să fie independentă, de încredere, loială față de creditorii, acționarii entității și alți utilizatori ai situațiilor financiare.

Se observă o tendință de diminuare a numărului firmelor de audit autohtone, care prezintă rapoartele de transparență Consiliului, respectiv și o micșorare a listei auditorilor implicați în misiuni de audit statutar. În anul 2011, în listă, se regăseau 20 de societăți de audit și auditori întreprinzători individuali apoi, în 2012, această listă s-a redus la 16 firme, iar în 2013, doar 15 subiecți ai acestei activități au raportat misiuni de audit la entitățile de interes public și entitățile care, conform legislației, sunt supuse auditului obligatoriu. Pentru anul 2014, nu se cunoaște această informație întrucât ultimul termen de raportare este 30 aprilie 2015.

Totodată, se constată și o dispersare geografică a amplasării sediilor firmelor de audit din țară. Majoritatea auditorilor sunt înregistrați în mun. Chișinău (87%) sau 109 firme, urmează Bălți cu 4 entități de audit (6%), Cahulul cu 3 subiecți, în Ungheni – 2 și doar câte 1 firmă în alte localități.

Din datele prezentate, observăm o diminuare a numărului total al firmelor de audit, inclusiv a celor implicate în misiuni de audit statutare. Dacă, în anul 2011, pe piață, erau înregistrate 126, apoi, la începutul anului 2014, acest număr s-a redus cu trei unități, adică, în prezent, sunt înregistrate 123 de firme. Astfel, în perioada analizată, doar 15 societăți de audit au exercitat misiuni de audit la entitățile de interes public și la celelalte întreprinderi, care, conform legislației, sunt obligate să angajeze auditori statutari pentru verificarea situațiilor financiare.

De aceea, sprijinirea profesiei de auditor și perfecționarea sistemului de supraveghere constituie o prioritate națională pentru dezvoltarea auditului autohton. Auditorii trebuie să-și elaboreze nu doar propriile standarde, dar și propriile proceduri interne pentru a-și asigura calitatea misiunilor, aceasta fiind condiția de bază a eficienței sistemului de supraveghere și cel de asigurare a calității.

Aceasta va ajuta organele de reglementare să convingă investitorii și publicul că situațiile financiare sunt de încredere și prezintă o imagine veridică a poziției și rezultatelor financiare ale entității auditate. Beneficiarilor li se vor garanta oferirea unor informații accesibile pentru potențialii investitori referitor la situația patrimonială și financiară a întreprinderilor de stat și a societăților comerciale cu capital public.

Auditorii autohtoni resimt necesitatea de consultații și asistență, în special, ceea ce ține de controlul calității. Atragerea specialiștilor străini la ridicarea competenței profesionale ar fi o soluție eficientă în acest sens.

Pentru a oferi un sprijin direct profesiei de audit, la moment, este foarte importantă:

- a) atragerea resurselor pentru instruirea angajaților și altor funcționari implicați în activitatea de audit;
- b) oferirea unei asistențe auditorilor, anume să fie instruiți în domeniul profesional;
- c) dezvoltarea procedurilor de control al calității activității de audit.

Metoda cea mai bună de a obține și a edifica încrederea publicului în audit este de a demonstra că performanța acestuia este monitorizată, revizuită prin asigurarea calității și impusă prin aplicarea sancțiunilor, care au fost menționate mai sus.

Cu toate că mai multe firme de audit se conformează standardelor profesionale, cu regret, este dificil de a dovedi că auditorii activează la un nivel ce corespunde standardelor și regulilor profesionale.

În Republica Moldova, misiunea de audit statutar se regăsește la art.4 al Legii cu privire la activitatea de audit sub noțiunea de audit obligatoriu. Conform prevederilor acestui articol, auditul obligatoriu al situațiilor financiare anuale, inclusiv al celor consolidate, se efectuează la entitățile de interes public și la alte entități conform prevederilor legislației în vigoare.



Este de menționat faptul că Standardele Internaționale de Audit, care sunt în vigoare de la 1 ianuarie 2012, nu operează cu termenul „audit obligatoriu”, dar cu cel de „audit statutar”, care este un audit prevăzut de legislație sau alte reglementări. Directiva Uniunii Europene (2006/43/CE adoptată de Parlamentul European și Consiliul Uniunii Europene) definește auditul legal ca fiind (art. 2 „Definiții”, (pct.1)) un audit al conturilor anuale sau al conturilor consolidate, așa cum este prevăzut de legislația comunitară.

Conform Directivei în cauză, auditul statutar ar trebui să facă obiectul unui sistem de asigurare a calității. Fiecare auditor trebuie să facă obiectul unei verificări de asigurare a calității cel puțin o dată la fiecare șase ani. Aceasta competență revine supravegherii publice care trebuie să găsească o abordare coordonată pentru efectuarea verificărilor de asigurare a calității. Investigațiile și sancțiunile corespunzătoare contribuie la prevenirea și corectarea efectuării necorespunzătoare a auditului statutar.

În Republica Moldova, sistemul de supraveghere publică a misiunilor de audit statutar, conform legii cu privire la activitatea de audit, este în atribuția Ministerului Finanțelor. Art.31 al legii în cauză prevede exercitarea supravegherii și controlului activității de audit de către Consiliul de supraveghere a activității de audit din cadrul Ministerului Finanțelor.

Consiliul mai are și următoarele atribuții:

- controlează activitatea auditorilor prin intermediul Serviciului de control și verificare;
- monitorizarea procesului de certificare a auditorilor, de stagiere și instruire profesională continuă;
- prezintă Camerei de licențiere propuneri privind retragerea sau suspendarea licențelor;
- adoptă decizii privind retragerea certificatelor de calificare.

Pe lângă Consiliu, mai sunt și alte departamente implicate în monitorizarea auditului, precum:

- direcția reglementarea contabilității și auditului în sectorul corporativ;
- secția reglementarea activității de audit a rapoartelor financiare;
- serviciul de control și verificare a activității de audit;
- Camera de licențiere.

În prezent, asociațiile profesionale se află la o etapă incipientă de supraveghere a activităților și de asigurare a calității membrilor lor, iar Consiliul de supraveghere a activității de audit pune un accent mic sau niciun accent pe funcțiile de supraveghere și de asigurare a calității ale asociațiilor profesionale.

De aceea, sistemul actual de supraveghere publică a misiunilor de audit din Republica Moldova se confruntă cu următoarele probleme:

1. Implementarea elementelor sistemului de supraveghere este fragmentată;
2. Se constată constrângeri semnificative de capacitate și resurse;
3. Nu există un sistem adecvat de asigurare a calității lucrărilor de audit.

Aceste probleme sunt condiționate de responsabilitatea fragmentată în supraveghere publică a misiunilor de audit, constrângerile salariale pentru funcționarii publici, lipsa procedurilor și instrumentelor adecvate pentru sistemul de asigurare a calității. Serviciul de control și verificare al Consiliului de supraveghere a activității de audit din cadrul Ministerului Finanțelor, nu dispune de resurse tehnice, financiare și de alt tip pentru a efectua revizuirea adecvată a calității activității de audit.

În comparație cu bunele practici existente în acest domeniu din alte țări, se poate constata următoarele referitor la sistemul autohton de supraveghere a activității de audit: nu toate responsabilitățile de supraveghere sunt atribuite unui singur organ sau unei singure autorități; există dificultăți la recrutarea personalului experimentat pentru exercitarea controlului calității lucrărilor de audit; sistemul de asigurare a calității lucrărilor de audit nu este adecvat.

Se propune următoarele opțiuni de soluționare a problemelor legate de supravegherea publică a misiunilor de audit statutar:

1. Consolidarea sistemului existent;
2. Crearea unui nou organ, de exemplu, Camera de Audit;
3. Implicarea Asociațiilor profesionale existente în procesul de supraveghere.

Avantajele (+) și dezavantajele (-) acestor opțiuni pot fi apreciate în baza următoarelor criterii:

### Opțiuni pentru supravegherea publică a misiunilor de audit

Criterii	Opțiuni		
	1	2	3
A. Resurse suplimentare pentru crearea instituției de reglementare	+	-	+
B. Autonomie în gestionarea fondurilor	-	+	+
C. Recrutarea personalului experimentat	-	+	+
D. Elaborarea și implementarea sistemului de asigurare a calității	-	+	+

În cazul primei opțiuni, avantajul constă în faptul că elementele sistemului de supraveghere sunt deja implementate, iar dezavantajele țin de lipsa de autonomie financiară și în decizii de restructurare, constrângeri de resurse, costuri mari legate de elaborarea și implementarea sistemului de asigurare.

Dacă se va opta pentru crearea unui nou organ, cum ar fi Camera de Audit, avantajele ar fi că la crearea noului organ de reglementare se va ține cont, din start, de autonomia financiară a acestuia, astfel, se vor evita constrângerile legate de personal calificat, va fi posibil de economisit, întrucât doar o singură instituție va elabora și va menține sistemul de asigurare a calității.

Dezavantajele principale în acest caz: pentru crearea unui nou organ de reglementare, sunt necesare mobilizări de resurse suplimentare și va trebui ajustat cadrul legal ce ține de supravegherea activității de audit.

Implicarea Asociației profesionale existente în procesul de supraveghere ar permite economisirea resurselor pentru crearea instituției, întrucât vor fi implicate asociațiile existente care dispun, deja, de sisteme de asigurare a calității. Conform prevederilor statutare, asociațiile existente sunt autonome și independente, nu se confruntă cu constrângeri legate de recrutare.

Dezavantajele unei asemenea abordări ar fi necesitatea de elaborare a unor criterii obiective de selectare a asociațiilor profesionale, ajustarea cadrului legal, care să prevadă obligativitatea auditorilor de a fi membri ai asociațiilor profesionale.

În opinia autorului, pe termen scurt, prima opțiune este mai real de implementat, întrucât nu presupune modificări semnificative a cadrului legal. Ținând cont de acestea, se recomandă următorii pași:

- I. Modificarea statutului juridic al Consiliului în calitate de instituție nouă de reglementare, inclusiv:
  - autonomie în gestionarea fondurilor;
  - autonomie în decizii de restructurare.
- II. Dezvoltarea imaginii și crearea unui sistem de asigurare a calității:
  - stabilirea politicilor, procedurilor, instrumentelor, metodologiilor de funcționare a sistemului de control a calității;
  - elaborarea propriului regulament cu privire la efectuarea inspecțiilor misiunilor de audit statutar.
- III. Recrutarea personalului:
  - angajarea personalului experimentat pentru realizarea inspecțiilor;
  - evitarea constrângerilor salariale.

În concluzie, se dorește să se atragă atenția opiniei publice la următoarele aspecte legate de dezvoltarea activității de audit din Republica Moldova:

- Guvernul și Asociațiile profesionale ar trebui să-și consolideze capacitățile de a acorda sprijin auditorilor;
- Este necesar să se pună la punct un proces adecvat pentru a permite auditorilor să depășească dificultățile legate de aplicarea ISA;
- Guvernul ar trebui să stabilească obligativitatea auditorilor de a fi membri ai asociațiilor profesionale, cu condiția ca acestea să adere la anumite standarde (asumarea angajamentelor de respectare a Declarațiilor IFAC și a obligațiilor de membru);
- Rolul de monitorizare a dezvoltării profesionale continue să fie delegat asociațiilor profesionale;
- Asociațiile profesionale să fie responsabile de crearea propriilor mecanisme de revizuire a calității lucrărilor de audit.

### **Bibliografie:**

1. Legea privind activitatea de audit nr.61 din 16.03.2007 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.117-126 din 10.08.2007.
2. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.1450 cu privire la unele măsuri de executare a legii nr.61-XVI din 16.03.2007 privind activitatea de audit // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.203-206/1493 din 28.12.2007.
3. Cartea verde. Politica de audit: lecțiile crizei. Comisia Europeană // [ec.europa.eu/.../?fuseaction=list&coteId=1&year=2010&number=561&language=RO](http://ec.europa.eu/.../?fuseaction=list&coteId=1&year=2010&number=561&language=RO)
4. Tabelul de transpunere în legislația națională a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi // <http://mf.gov.md>
5. Hotărârea Guvernului nr.1507 din 31.12.2008 cu privire la aprobarea Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.10-11 din 23.01.2009.

## **AUDIT FINANCIAL REPORT OF ENVIRONMENTAL QUESTIONS**

***Pelaghea PAPKOVSKAY, Doctor of Economics, Professor,  
Educational Establishment „Belarusian State Economic University”, Minsk, Belarus  
L.MASKO, Candidate of economic science  
Educational Establishment „Polotsk State University”, Novopolotsk, Belarus***

*Audit of financial statements of environmental issues in the article investigates. Operations audit methodology with environmental assets and covenants on the basis of an integrated approach to the segmentation of data recording and reporting is offered as a result.*

***Key words:** methodology audit, audit of environmental issues, accounting reports, integrated approach, sequence of operations methodology audit.*

Today's economic conditions due to the need to preserve the environment and this justifies the reflection of environmental indicators in the financial statements. Reliably estimate the impact of environmental issues on the reporting entity and the risk of material misstatement is possible as a result of the audit. Reliability of audit information increases the credibility of the organization reports. The auditor's report together with other required documents may be important in decision-making by investors to provide investment or banks to open credit lines to finance various projects of the organization. However, in Belarus there is no systematic approach to audit environmental issues. As a result, it is not possible fully to reliably estimate their impact on reporting. According to the Rules of audit activity, "Accounting for environmental matters in the audit of accounting (financial) statements" in the Republic of Belarus, under the environmental aspects of the audit understood [1]:

- action to prevent, reduce or eliminate damage to the environment, conservation renewable or nonrenewable natural resources, provided environmental law or contract, and implement the entity on a voluntary basis;
- the consequences of violations of environmental laws;
- the consequences of damage caused to the environment, life, health and property of citizens and legal entities as a result of the impact on the environment;
- the consequences of damage caused to the environment by the previous owner (user-owned) property.

It should be noted that the audit organization plans to audit environmental issues only after the establishment of their importance to the entity and, as a consequence, the possible risk of distortion of financial statements. The entity may be at risk of distortion of the financial statements, if the activity is actively implementing environmental management and conservation activities.

Examples of risk in auditing environmental issues are:

- the risk of a financial (accounting) statements of the entity errors due to additional costs in compliance with the requirements of environmental legislation;

- the risk of a financial (accounting) statements of the entity errors due to non-compliance with environmental legislation;
- the risk of additional costs due to the possible influence of specific environmental requirements of consumer goods (works, services) to the audited entity;
- the risk of additional costs in connection with the possible reaction of customers of products (works, services) to the actions of the entity in the environmental field;
- other [1].

Depending on the entity environmental assets and liabilities could have a material effect on the financial (accounting) statements. To reduce the risk of material misstatement of accounting, auditing organization necessary to carry out the audit methodology, thanks to which it is possible to obtain sufficient evidence to establish the reliability of the data on the environmental assets and liabilities of the entity. The formation of the methodology of audit organizations affect segmentation approaches accounting information. This study approaches to segmentation of accounting information, which are used during the audit suggests their complex application in the practice of auditing environmental issues. We believe that one of the components of the organization of environmental issues are environmental assets and liabilities reflected in the system of accounts as at the balance sheet and off-balance.

Given the cyclical approach technique of audit operations with environmental assets covers two economic cycle of nature and environmental activities, as well as their sub-cycles. It is important to bear in mind that the cycles (subframe) contain a variety of business operations on long-term and short-term environmental assets, leading to their increase, decrease and use. Audit procedure should begin with the study of primary documents on accounting for environmental assets of nature and (or) environmental activities. At the same time established the existence of legal documents such as licenses, permits, etc. Confirmation of the legality and validity of the data evaluation of business transactions carried out on the basis of a study of existing legal and regulatory provisions. The primary documents reflecting operations with environmental assets according to cycles include: invoices; overhead on internal displacement; acts of reception and transmission; acts of commissioning; inventory card; acts to withdraw and others. The procedure of audit of primary documents allows you to check the timeliness of environmental assets for securing material - responsible persons. To this effect a reconciliation of inventory cards and contracts liability. The audit highlights the presence of erasures, erasures, in order to establish the reliability of accounts in ledgers for operations with environmental assets.

Further checks the analytical and synthetic accounting according to the register, which reflect the operations of environmental assets in cycles and sub-cycles of economic activity. When this information is used to study the working plan of accounts audited entity in order to analyze the system of analytical accounting of environmental assets. By segmented cycles subcycle audit proposed scheme structure on the basis of accounts and subaccounts accounts analytical accounting reconciliation is carried through consideration of environmental assets in connection with the accounts integrating environmental obligations. At the end of pace in synthetic accounts are reconciled with the general ledger data and back - a cash balance. The completeness of recording information on operations with environmental assets in the accounts depends on the accuracy of reporting indicators.

Methodology of audit operations with environmental obligations is based on the author's version of the formation of the necessary information base in the system of accounts. As noted, given the cyclical approach methodology of audit operations with environmental obligations covers two cycle management: environmental management and environmental activities and their sub-cycles, which will contain a variety of business operations on long-term and short-term environmental obligations, leading to their increase, decrease, redemption and use. Initially studied contract enforcement of environmental liabilities the entity to determine the nature and content of each contract. In this context, analyzes the primary documents on accounting for environmental liabilities of nature and (or) environmental activities. When checking calculations essentially information on education, reducing environmental liabilities and repayment of analytical accounting is compared with the existing agreements and annexes thereto. Sources of audit evidence about the occurrence, reduction and repayment of environmental liabilities are primary documents such as: invoices; invoices; waybills; acts of works; bank statements with applications; credit and debit cash orders; expense reports.

Particular attention is drawn to the presence in the primary documents of corrections, erasures, corrections in order to establish credibility and there are no errors in the accounting registers for operations with environmental obligations. It is necessary to check the actual compliance calculations, their form, document and reflected in the accounts.

When checking analytical and synthetic accounting data registers, which reflect operations with environmental obligations cycles and sub-cycles is necessary to use the information to study the working chart of accounts of the audited entity to analyze the analytical accounting system of environmental liabilities. Particular attention is drawn to the period of the emergence and maturity of environmental commitments, as well as the presence of lawsuits recognized receivable or payable penalties under the contracts and the budget. By segmented cycles subcycle audit proposed scheme structure on the basis of accounts and subaccounts accounts of analytical accounting, auditing accounts are subject to the integration of environmental liabilities in connection with the accounts of the integration of environmental assets. At the end of pace in synthetic accounts are reconciled with the general ledger data and back - a cash balance.

The developed methodology of audit operations with environmental assets and liabilities on the basis of a consistent set of control actions aimed at the verification of interconnected segments and provides sufficient evidence to establish the reliability of the reported data on the environmental assets and liabilities of the entity. It includes the following step by step procedure:

- audit of primary documents;
- audit registers of analytical and synthetic accounting;
- audit of the proposed forms of "environmental report.

According to the results of the study it can be concluded that the complexity of using the developed techniques audit of environmental assets and liabilities, will improve the quality of audit organizations to reliably estimate the impact on the reporting entity's environmental issues. All this will contribute to the expression of the opinions of the auditor in the audit report.

#### **Literature:**

1. Правила аудиторской деятельности «Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 28 сент. 2004 г., № 142; в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 01.12.2010 г.

## **METHODS FOR IDENTIFICATION AND ASSESSMENT OF RISK OF INTERNAL CONTROL BY EXTERNAL AUDITORS**

*Igor BALAN, Ph. D, associate professor,  
Free International University of Moldova (ULIM)  
Andrei MUNTEANU, PhD candidate,  
Free International University of Moldova (ULIM)*

*Baza oricărui audit o constituie informațiile probante acumulate și evaluate de către auditor. Dat fiind faptul că auditorii nu pot colecta informații probante decât pe bază de testare sau eșantionare și că detectarea unor fraude bine camuflate poate fi foarte dificilă, va exista întotdeauna un anumit risc, în ciuda faptului că se respectă standardele de audit. În prezentul articol, autorii enunță esența, clasificarea și particularitățile de evaluare a riscurilor de control intern la efectuarea misiunilor de către auditorii independenți.*

**Cuvinte-cheie:** *contabilitate, proceduri de control, audit intern, control intern, denaturare, riscuri specifice.*

*The basis of each audit is evidence compiled and evaluated by the auditor. Given that the auditors cannot collect probing information otherwise than by means of testing or sampling, and that unveiling some very well disguised fraud can be very difficult, there is always a certain risk, even if audit standards are observed. In this article the author unveils the essence, classification and evaluation peculiarities of risks of internal control on performing the missions by independent auditors.*

**Key words:** *accounting, control procedures, internal audit, internal control, distortion, specific risks.*

## Introduction

The basis of each audit is evidence compiled and evaluated by the auditor. Given that the auditors cannot collect probing information otherwise than by means of testing or sampling, and that unveiling some very well disguised fraud can be very difficult, there is always a certain risk, even if audit standards are observed. In this context, given that any audit mission implies risks, their identification at the planning stage of actions, is one of the main objectives of the auditors. Proceeding from the fact that this activity is difficult, and does not offer full certainty, the auditor needs to avail of necessary knowledge and skills, inasmuch as comply to the defined standards for the profession as a whole.

## Applied materials

As methodological support of the investigations in this field served the universal method of researching matter, phenomena and processes, i.e., the dialectical method of knowledge with its inalienable components: analysis, synthesis, induction and deduction, as well as inherent methods of the economic disciplines: observation, comparison, selection and grouping. At the same time, proceeding from the specific traits of the research topic, there was a resort to various theoretical concepts of the scholars from both this country and abroad, fundamental conventions and basic principles of the accounting and audit, provisions of the international audit standards, as well as other legislative clauses or other relative normative.

## Basic contents

Given that any audit mission implies risks, their identification, at the stage of actions planning, is one of the main objectives of the auditors. Proceeding from the fact that this activity is difficult, and does not offer full guarantee, the auditor needs to avail of necessary knowledge and skills, in order to be able comply to the standards defined for the profession as a whole. A competent auditor always acknowledges that there are risks, and approaches the risks properly. Most risks faced by the auditors are very hard to measure and need a very rigorous analysis in order to be considered properly.

The main technique the auditors approach the risks while planning, is applying risk model for audit. The source of the risk model for audit is the specific scientific literature, which approaches the techniques of the audit survey, significance threshold and audit risks. A perfect understanding of the model is essential for efficient planning of the audit [1].

The risk model for audit is used mainly in planning, with a view to make decisions on the amount of evidence needed to be collected in each cycle. Usually, this model contains four risks and is presented by the relation as follows:

$$\text{PDR} = \text{AAR} \div (\text{IR} \times \text{CR}),$$

where: **PDR** – planned disclosure risk;

**AAR** – acceptable audit risk;

**IR** – inherent risk;

**CR** – control risk [4].

**Control risk (CR)** is a measurement of the assessment made by the auditor on the probability that the errors with values surpassing a tolerable limit in a segment, not to be faced or detected by mechanisms of internal control applied by the customer. The control risk is an assessment of the effectiveness of the internal control of the customer with regards to prevention or disclosure of errors and intention of the auditor to place this appreciation at a level under the maximum level (100%) in the course of audit planning. Before the auditors can define a control risk less than 100%, they need to get a good understanding of the internal control, to assess how well should such a control function, proceeding from this understanding, and also to test the effectiveness of internal control mechanisms. The first requirement is understanding and it is valid for all the audits. The last two requirements refer to the stages of assessing the control risk, required when the auditor chooses to estimate the control risk at a level inferior to the maximum value.

Depending on the specific trait of the entity (because each distinct entity has certain own characteristics), risks could be highlighted of either general nature or specific to the management of the entity.

**General risks** comprise:

- improper use of resources as follows: financial (both internal and external), human, material

and technical;

- lack of due and efficient execution of some budgeting or other decisions;
- fraud and error;
- lack of production/processing and lack of communication of some trustworthy and proper information, on administration of material goods and cash;
- risks related to nature of data subjected to book-keeping (for ex.: risks due to preventive processing of data, risks due to processing of some punctual data, on certain deadlines, risks due to processing some exceptional/unusual data).

**Risks related to entity management** assume existence of risks as follows:

- missing due training and knowledge to manage the entity;
- key managers may have been replaced, during the check performed by the auditors;
- there is a tendency of involving the entity in activities or associations with high risk;
- risks related to the attitude of the entity management – limited/high risks related to respect of accounting regulations and principles;
- situation in which the reported result has a personal significance for managers.

Further on, proceeding from the type of risk, a possible classification is set forth below, of the risks for an entity.

*Table 1*

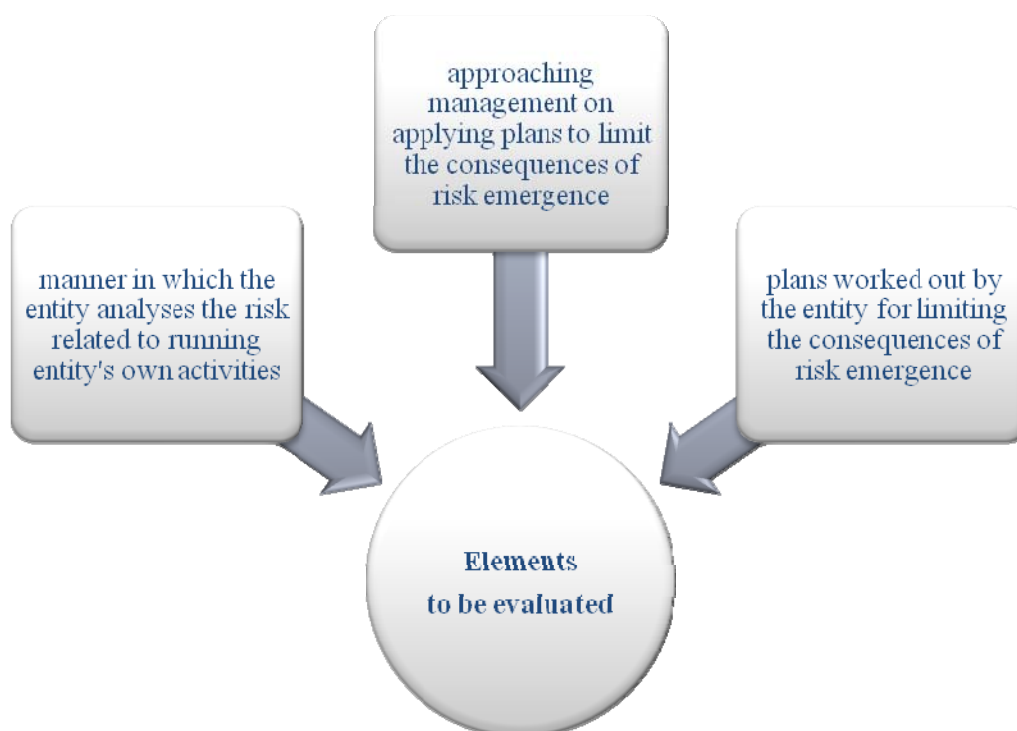
**Risk classification depending on the type of risk**

<b>Nr. crt.</b>	<b>Risk</b>	<b>Description</b>
<b>1.</b>	<b>External:</b>	
	Arising from the external environment and cannot be controlled totally by the entity, but can be undertaken certain measures to minimize their potential impact.	
1.1.	Political	Change of Government, radical political decisions, change of governmental mechanism.
1.2.	Economic	Ability to attract and keep the population on the labor market, exchange rates which affect the costs of the international transactions, effect of the global economy on the national economy.
1.3.	Socio-cultural	Demographic changes that affect demand for services, modification of stakeholders' expectations.
1.4.	Technologic	Outdated existent systems, cost of purchasing the best available technology.
1.5.	Juridical	Requirements of the European Union, acts which require new regulations.
1.6.	Environmental	Buildings need to observe changing standards, of waste discharge, the equipment needs to respect new standards.
<b>2.</b>	<b>Operational:</b>	
	Related to current operations – both current manner of running activities, but also construction and up-keeping the capacity	
2.1.	Activity	
2.1.1.	Impossibility to furnish a produce/service	Incapacity to supply a service to the beneficiary according to conditions established beforehand.
2.1.2.	Running projects	Incapacity to run a project in due time/in the limits of the budget/according to specifications.
2.2.	<b>Capacity</b>	
2.2.1	Resources	Financial (shortage of funds, poor budget management, fraud), Human (capacity/ability of the staff, recruitment and retention), Informational (data security, unauthorized access, confidential character), Assets (loss/destroyed/ embezzlement).
2.2.2.	Relations	Partners (threats on the commitments of collaboration/roles clarification), Customers/service users (satisfaction on the service provided),

		Responsibility.
2.2.3.	Operations	General capacity of getting results.
2.3.	Manner and capacity of risks management	
2.3.1.	Governance	Regularity and correctness, observance of relevant/ethical requirements.
2.3.2.	Exploration	Incapacity to identify threats and opportunities
2.3.3.	Flexibility and adaptability	Capacity of the systems/premises/IT system to face eventual attacks and crises (including war and terror attacks), unsuccessful planning for un-predictable situations.
2.3.4.	Security	Security and certainty of assets, liabilities and data.
	<b>Change:</b>	
3.	Risks created by decisions of investigation of some new initiatives surpassing the current capacity.	
3.1.	Change programs	Change programs of organizations and current culture.
3.2.	New projects	Incorrect decisions made on investments, established wrong priorities among new projects.
3.3.	New policies	Political decisions generate new expectations.

To mention is that the auditor needs to identify and evaluate the risks at the entity level for each category of economic operation subjected to audit. Understanding the risks faced by an entity, increases the probability to identify the risks of significant distortion, by the auditor, because most of risks related to running activity will have eventually financial consequences, and hence, an impact on the financial situation.

The elements supposed to be evaluated by the auditor can be structured as follows (Fig.1):



**Figure 1. Structure of necessary elements to be assessed by the auditor**

Following the structure of elements supposed to be assessed by the auditor, suggested above, further on a sample of questionnaire is presented, regarding the process of assessment of entity risks.



*Table 2*

**Model of questionnaire for entity risk assessment**

Nr. crt.	Questions	Answer		Comment and documents that support or confirm the answer
		Y	N	
1.	Was there worked out a procedure concerning the risk management at the entity level?			
2.	Do managers ensure identification, assessment, systemic registration and monitoring of the risks?			
3.	Was there worked out a list of risks that can emerge in performing activities of the entity, for reaching its objectives?			
4.	Does the entity analyze each year the risks related with performing activities of the entity?			
5.	Does the entity work out plans for limiting consequences of such risks emergence?			
6.	Does the entity assign persons in charge for applying such plans?			
7.	Is there an ongoing monitoring of risks?			
8.	Is the risk register filled in in conformity with the system procedure on risk management?			
	....			

In order to better understand both the risks identified by the entity in performing its own activities, as well as in assessment by the auditor of the control risk, it is necessary to require from each managerial level the Risk Register. Afterwards, the data of each register are centralized in a Risk Register at the entity level, which needs to be updated systematically (at least once a year) by the person in charge assigned by the entity manager. This register needs to be enclosed to the process of the risk management, accomplished by the entity with a view to work out an action plan to monitor them.

After the external auditor gets a consensus on the internal control with the respective entity, he/she must perform an initial assessment of the control risk, and specific estimates are supposed to be done, such as:

- initial estimate of the control risk;
- consider that the real control risk is smaller/higher than initially estimated;
- determine the real level of the control risk.

The answers obtained by the external auditor are used to assess the control risk and will constitute an evidence of preliminary evaluation of the manner in which the system of internal control was projected and functions, at the respective entity.

The auditor can assess the control risk by means of procedures as follows: questioning the management and other categories of staff from the entity; analytical procedures; observations and inspections [3]. In practice, after performing the relevant procedures the auditor can estimate initially the control risk by two options as follows:

- the auditor estimates the initial risk at a high level, regardless of real situation, in order to avoid detailed initial estimates, considering that performing a deep audit is more saving, rather than test mechanisms of internal control. This estimate is used, particularly, in case of audits of small entities, which have not implemented an internal control system, according to standards;
- if the auditor considers that the initial risk is less, it will collect a sufficient quantity of evidence in order to justify this rationale.

Finally, to mention is that in order to evaluate the risk of internal control the auditor needs to follow the steps as follows: identify audit objective (operational, reporting and compliance) for each type of economic operation analyzed; identify mechanisms of internal control, which assumes that the

auditors identify policies, procedures and activities of internal control performed on the envisioned operations; identify shortages of the internal control as a result of the absence of proper mechanisms of control, which can generate risk of some significant errors emergence, in financial situations. Thus, the auditor can estimate the control risk only after identifying the control mechanisms and shortages of the internal control system, correlated with the identified audit objectives. At the same time, to mention is that in the assessment of control risk for each type of operation, the auditor needs to find answers on two questions as follows: which is the possibility that a significant error emerge in a given period of time, in as much as not to be anticipated or identified and correlated with the internal control system, and which is the dimension of the effect which this error may have upon the ability of the entity to fulfill its objectives.

### **Conclusions**

1. As results from the mentioned above, the foundation of each audit is constituted of the evidence accumulated and evaluated by the auditor. At the same time, in order to accumulate it there will always be a certain amount of risk of non-detection of certain errors or well disguised frauds, despite the fact that all the requirements and provisions defined in the audit standards are observed.

2. Any audit mission implies risks, and their identification, from the stage of action planning, is one of the main objectives of the auditors.

3. The main technique used by the auditors to approach risk within planning is applying the risk model for audit. The source of the risk model for audit is the specialty literature, which approaches the techniques of the audit survey, threshold of significance and audit risks. A perfect understanding of the model is essential for an efficient planning of the audit.

4. In order to assess the risk of internal control the auditor needs to follow a series of specific steps, which finally answer which is the probability that a significant error not to be anticipated or identified, and corrected by the internal control system; which is its impact.

### **Bibliography:**

1. ARENS A., LOEBBECKE J. „*Audit. O abordare integrată*”/ „*Audit. An integrated approach*”. Chişinău: ARC, 2003. 972 p.
2. BALAN I., ROMANCIUC A. „*Dicţionar explicativ de audit financiar / Толковый словарь по финансовому аудиту*”/ „*Explanatory dictionary of financial audit*”. Chişinău: UASM, 2008. 79 p.
3. BODAREV P. „*Auditul financiar*”/ „*Financial audit*”. Ch: Tipografia Centrală, 2003
4. Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control. Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. New York: IFAC, 2010.
5. Legea privind activitatea de audit nr. 61 din 16 martie 2007/Law on audit activity no. 61 dated March 16, 2007. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007. nr. 117-126.
6. „Manual de standarde internaţionale de audit and control de calitate. Codul etic al profesioniştilor contabili”/”*Workbook of international audit standards and quality control. Ethical code of accountants*”. Chişinău: Moldpres, 2012. 996 p.

## **ASERTIUNI PRIVIND CONFIGURAȚIA ȘI FAZELE MISIUNILOR DE AUDIT INTERN**

***Conf. univ. dr. Aliona BÎRCĂ, ASEM***

*Given the intention of joining the European Union, Republic of Moldova will be subject to very frequent external evaluations in order to establish the level and trends of sustainable economic development. Central Public Administration Reform in Moldova aims to implement mechanisms and procedures to create an efficient and effective public administration, able to develop and implement sectorial policies in accordance with the objectives of the government and to provide quality services to citizens. Organization of the internal audit activity includes the following steps: a) strategic and annual planning; b) achieving the mission of internal auditing; c) reporting; d) supervising the implementation of the recommendations. The annual plan is derived from the strategic plan in the form of tasks that are performed in the next 12 months and SWOT analysis provides an efficient technique to assess strengths and weaknesses, opportunities and threats.*

În condițiile aderării Republicii Moldova la Uniunea Europeană, vom fi supuși foarte frecvent evaluărilor externe cu scopul stabilirii nivelului și a tendințelor de dezvoltare economică durabilă. Din aceste considerente, rapoartele de audit intern ale entităților trebuie să devină adevărate cărți de vizită ale entităților care vor fi analizate și studiate de reprezentanții Comisiei Europene, alte organisme financiare internaționale sau alte persoane interesate în gestiunea corectă a mijloacelor financiare.

Auditul intern, potrivit *Legii privind controlul financiar public intern nr. 229 din 23.09.2010* reprezintă o activitate independentă și obiectivă care le oferă managerilor asigurare și consultanță, desfășurată pentru a îmbunătăți activitatea entității publice. Aceasta are menirea să ajute entitatea publică în atingerea obiectivelor sale, evaluând printr-o abordare sistematică și metodică sistemul de management financiar și control și oferind recomandări pentru consolidarea eficacității acestuia.

În același timp, Standardul Internațional de Audit (ISA) 610, „*Utilizarea activității auditorilor interni*” prevede următorul termen „Funcție de audit intern” și este definit ca activitatea de evaluare instituită de entitate sau furnizată acesteia sub forma unui serviciu. Funcțiile sale includ, printre altele, și examinarea, evaluarea și monitorizarea adecvării și eficacității controlului intern. *Auditorii interni* sunt indivizii care desfășoară activități specifice funcției de audit intern și fac parte dintr-un departament de audit intern sau dintr-o funcțiune echivalentă.

Scopul auditului intern, în sectorul public, este acordarea consultanței și asigurarea obiectivă privind eficacitatea sistemului de management financiar și control, oferind recomandări pentru perfecționarea acestuia și contribuind la îmbunătățirea activității entității publice. Auditului intern cuprinde toate activitățile și procesele operaționale ale entității publice.

Managerul entității publice organizează funcția de audit intern, instituind o unitate de audit intern în structura organizațională a entității publice, dacă aceasta este organ central de specialitate al administrației publice sau autoritate a administrației publice locale de nivelul doi sau a municipiului Bălți. Unitatea de audit intern se instituie în subordinea directă a managerului entității publice și îi raportează, în mod direct, acestuia. Managerul entității publice informează în scris Ministerul Finanțelor despre crearea în cadrul entității publice, a unității de audit intern.

În cadrul activității de audit intern, potrivit *Legii privind controlul financiar public intern nr. 229 din 23.09.2010*, se desfășoară următoarele tipuri de audit:

- a) **auditul de sistem**, care examinează sistemul de management financiar și control pentru a evalua eficiența funcționării acestuia;
- b) **auditul de conformitate**, care verifică respectarea cadrului normativ, a politicilor și a procedurilor aplicate și, după caz, necesitatea îmbunătățirii procedurilor de control intern utilizate pentru a asigura respectarea legislației;
- c) **auditul financiar**, care evaluează funcționarea adecvată și eficientă a procedurilor de control intern aferente sistemelor financiare;
- d) **auditul performanței**, care examinează utilizarea resurselor în cadrul unui program, funcții, operațiuni sau sistem de management pentru a determina dacă resursele sunt utilizate în cel mai economic, eficient și eficace mod pentru îndeplinirea obiectivelor entității publice;
- e) **auditul tehnologiilor informaționale**, care examinează eficacitatea managementului financiar și controlului sistemelor informaționale.

Considerăm că este oportun de menționat faptul că Normelor metodologice de audit intern în sectorul public nr. 105 din 15.07.2013 recomandă următoarele tipuri de misiuni în activitatea de audit intern:

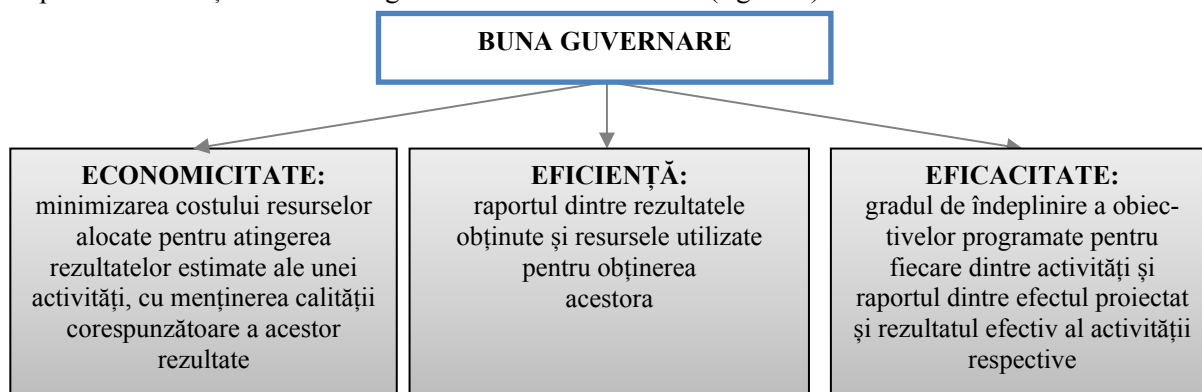
- a) **misiuni de asigurare**, care constituie o examinare obiectivă, de către auditorul intern, a elementelor probante pentru a furniza o evaluare independentă și obiectivă privind procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare. Caracterul și domeniul de aplicare al misiunilor de asigurare sunt determinate de către auditorul intern;
- b) **misiuni de consiliere**, care constituie activități cu caracter consultativ și sunt desfășurate la solicitarea specifică din partea beneficiarului misiunii de consiliere. Caracterul și domeniul de aplicare al misiunilor de consiliere sunt convenite cu beneficiarul misiunii de consiliere. În timpul desfășurării misiunilor de consiliere, auditorul intern trebuie să mențină obiectivitatea și să nu-și asume responsabilitate managerială.

Obiectivele funcției de audit intern, potrivit ISA610, „*Utilizarea activității auditorilor interni*”, variază pe scara largă și depind de mărimea și structura entității și de cerințele conducerii și, acolo unde este aplicabil, de cerințele persoanelor însărcinate cu guvernarea. Activitățile funcției de audit

intern pot include unul sau mai multe din aspectele următoare:

- **Monitorizarea controlului intern.** Funcția de audit intern poate primi sarcina specifică de a revizui controalele, de a monitoriza operațiunile și de a recomanda îmbunătățiri;
- **Examinarea informațiilor financiare și operaționale.** Funcția de audit intern poate fi desemnată să revizuiască modalitățile utilizate pentru identificarea, evaluarea, clasificarea și raportarea informațiilor financiare și operaționale, și să realizeze investigații specifice asupra unor elemente individuale, incluzând teste de detaliu ale tranzacțiilor, soldurilor și procedurilor;
- **Revizuirea activităților operaționale.** Funcția de audit intern poate fi desemnată să examineze economia, eficiența și eficacitatea activităților operaționale, inclusiv a activităților non-financiare ale entității;
- **Revizuirea conformității cu legile și reglementările.** Funcția de audit intern poate fi desemnată să examineze conformitatea cu legile, reglementările și alte cerințe externe, și cu politicile conducerii, cu directivele și cu alte cerințe interne;
- **Managementul riscului.** Funcția de audit intern poate asista organizația prin identificarea și evaluarea expunerilor semnificative la risc și prin contribuirea la îmbunătățirea managementului riscului și a sistemelor de control;
- **Guvernanța.** Funcția de audit intern poate evalua procesul de guvernanță în ceea ce privește îndeplinirea obiectivelor sale cu privire la etică și valori, performanță și răspundere, prin comunicarea riscului și a informațiilor de control către ariile corespunzătoare organizației, precum și a eficienței comunicării între persoanele însărcinate cu guvernanța, auditorii interni și externi, și conducere.

În timp ce Standardele Internaționale de Audit menționează și guvernanța, în sectorul public, surprindem un asemenea termen denumit – *buna guvernanță* care reprezintă unul din elementele prin care se asigură atingerea obiectivelor cu respectarea principiilor de transparență și răspundere, economicitate, eficiență și eficacitate, legalitate și echitate, etică și integritate. În acest sens, componentele esențiale ale bunei guvernări sunt următoarele (figura 1).



**Figura 1. Componentele fundamentale ale bunei guvernare**

*Sursa: elaborat de autor în baza Legii privind controlul financiar public intern nr. 229 din 23.09.2010*

Normele metodologice de audit intern în sectorul public (NMAISP) sunt elaborate în scopul realizării Ordinului ministrului finanțelor nr. 113 din 12 octombrie 2012 cu privire la aprobarea Standardelor naționale de audit intern (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2012, nr.231-234, art. 730).

Organizarea activității de audit intern include următoarele etape:

- a) *planificarea strategică și anuală;*
- b) *realizarea misiunii de audit intern;*
- c) *raportarea;*
- d) *supravegherea implementării recomandărilor.*

**Planul strategic și planul anual** al activității de audit intern sunt de o importanță majoră pentru organizarea activității unităților de audit intern. Resursele de audit intern sunt limitate și sunt orientate spre evaluarea celor mai importante domenii, care asigură gestionarea eficientă a întregii entități publice. Planul strategic reprezintă un rezumat al principalelor decizii de planificare a activității de audit intern. Prin intermediul misiunilor acesteia, prin alocarea resurselor (inclusiv umane, financiare)

pentru realizarea obiectivelor stabilite. Planul anual derivă din planul strategic sub forma misiunilor, care sunt realizate în următoarele 12 luni. Normele metodologice de audit intern în sectorul public prezintă etapele, care trebuie urmate în scopul elaborării unui plan strategic (de regulă 3 ani) și un plan anual.

**Tabelul 1**

**Conținutul normelor metodologice de audit intern în sectorul public**

<b>Nr. crt.</b>	<b>Simbolizarea normelor</b>	<b>Denumirea completă a normelor</b>
1.	NMAISP 1	Standardele profesionale și cadrul normativ
2.	NMAISP 2	Ciclul auditului intern
3.	NMAISP 3	Planificarea activității unității de audit intern
4.	NMAISP 4	Planificarea misiunii de audit intern
5.	NMAISP 5	Lucrul în teren
6.	NMAISP 6	Raportul de audit
7.	NMAISP 7	Urmărirea implementării recomandărilor de audit
8.	NMAISP 8	Gestionarea și evaluarea calității activității de audit intern
9.	NMAISP 9	Documentarea activității și arhivarea
10.	NMAISP 10	Riscurile
11.	NMAISP 11	Evaluarea controalelor și guvernării
12.	NMAISP 12	Eșantionarea în auditul intern
13.	NMAISP 13	Roluri și responsabilități ale auditorilor interni
14.	NMAISP 14	Tratarea cazurilor de fraudă și corupție
15.	NMAISP 15	Relații de lucru
16.	NMAISP 16	Auditul TI
17.	NMAISP 17	Auditul performanței

**Sursa:**  *Ordinul privind aprobarea Normelor metodologice de audit intern în sectorul public nr. 105 din 15.07.2013*

Etapele principale ale procesului de planificare strategică sunt:

- a) *definierea misiunii unităților de audit intern;*
- b) *înțelegerea obiectivelor operaționale, sistemelor și proceselor din entitatea publică;*
- c) *gruparea sistemelor și proceselor entității publice;*
- d) *obținerea așteptărilor părților interesate;*
- e) *evaluarea riscurilor;*
- f) *determinarea perioadei planului strategic și frecvenței misiunilor;*
- g) *evaluarea necesarului de resurse;*
- h) *comunicarea și aprobarea planului strategic;*
- i) *actualizarea planului strategic.*

Misiunea unității de audit intern conturează scopul primordial al activității de audit intern, ce planifică să realizeze în viitor și modul în care se încadrează în planul strategic al entității publice. Planul strategic este elaborat în baza misiunii, determinând esențial modul în care aceasta va fi realizată. Analiză SWOT este o tehnică de a evalua punctele forte și puncte slabe, oportunitățile și amenințările (tabelul 2).

În termeni normativi, auditul intern poate fi asociat cu cei trei de „E“ (economicitate, eficacitate și eficiență), însă, când ne orientăm spre activitatea practică, observăm acel caracter „formal“, adică facem acel ceva numai că cere legea, dar nu mai și filtrăm prin rațiune. Dacă ar fi să întrebăm personalul despre frecvența misiunilor de audit intern, credem că o bună parte din ei ar răspunde că sunt foarte dese și sustrag activitatea operațională. Însă, noi considerăm că răspunsul la această întrebare, probabil, îl vom obține treptat, adică când vom reuși să avem o economie sănătoasă, iar scopul controlului public trebuie să se reorienteze de la acumulare cât mai mare a veniturilor în bugetul de stat spre încurajarea economicității, eficacității și eficienței în cadrul firmei și, în cele din urmă, de a promova responsabilitatea socială.

## Constituentele analizei SWOT

	Puncte forte	Puncte slabe
<b>Origine internă</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- cartă, misiune, valori ale unităților de audit intern bine definite,</li> <li>- respect și încredere mare față de conducătorul unității de audit intern din partea managerului entității publice</li> <li>- „univers” de audit bine definit și validat,</li> <li>- proces adecvat de planificare în baza riscurilor și validat de către managerul entității publice,</li> <li>- planuri individuale eficiente de dezvoltare profesională continuă a auditorilor interni,</li> <li>- caracter al unității de audit intern, perceput ca fiind independent și obiectiv la nivelul întregii entități publice,</li> <li>- auditori interni care se adaptează la schimbări; atitudine pozitivă a acestora,</li> <li>- aptitudini și competențe diversificate ale auditorilor interni,</li> <li>- concentrare pe proces versus concentrare pe persoane,</li> <li>- proces instituit și formalizat de urmărirea implementării recomandărilor de audit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- lipsă de suport din partea managerului entității publice,</li> <li>- neconștientizare din partea unităților auditate a beneficiilor auditului intern</li> <li>- lipsă de aptitudini de consiliere,</li> <li>- abordare nedefinită de dezvoltare profesională continuă a auditorilor interni,</li> <li>- oportunități de dezvoltare profesională limitată,</li> <li>- identificare limitată / evaluare nedocumentată a riscurilor,</li> <li>- înțelegere limitată a așteptărilor părților interesate,</li> <li>- comunicare insuficientă / necorespunzătoare cu părțile interesate,</li> <li>- accent pe constatări (mentalitate de tip „te-am prins” sau „jandarm”),</li> <li>- concentrare pe conformitate versus concentrare pe „3E” operațională,</li> <li>- durată medie prea lungă a misiunii,</li> <li>- nu există o aliniere deplină la SNAI</li> </ul>
	<b>Oportunități</b>	<b>Amenințări</b>
<b>Origine externă</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- îmbunătățire a percepției de aptitudini,</li> <li>- cunoștințe și capacități ale personalului,</li> <li>- confirmare și clarificare a așteptărilor în continuă schimbare ale părților interesate,</li> <li>- informare a părților interesate cu privire la rolul și beneficiile auditului intern,</li> <li>- informare a managerului entității publice cu privire la probleme recurente/obișnuite,</li> <li>- introducerea managementului riscurilor</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tendința managerului entității publice de a se concentra pe riscuri financiare și de conformitate, fără a acorda o atenție cuvenită riscurilor operaționale,</li> <li>- remediarea neregularităților constatate este limitată de buget, numărul angajaților și guvernare,</li> <li>- restrângerea cooperării între manageri,</li> <li>- riscuri noi și în schimbare,</li> <li>- dezinformare cu privire la inițiativele noi,</li> <li>- așteptări mari ale părților interesate,</li> <li>- noi standarde profesionale</li> </ul>

**Sursa:** Ordin privind aprobarea Normelor metodologice de audit intern în sectorul public nr. 105 din 15.07.2013

**Bibliografie:**

1. BRAGG, STEVEN M., WILEY, J. *Controllershship. The Work of the Managerial Accountant. Eighth Edition*, Published by Wiley & Sons, Publishing, Inc. Copyright © 2009, 812 p.
2. GHIȚĂ, M. IAȚCO, C. BREZUIANU, C. VORNICESCU, M. *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Iași: Editura Tipo Moldova, 2009, 832 p.
3. COLASSE, B. *Fundamentele contabilității*. Traducere de N. Tabără. Iași: Editura Tipo Moldova, 2009, 192 p.
4. TABĂRĂ N., BRICIU S. *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Iași: Editura Tipo Moldova, 2012, 626 p.
5. SWITZER, S. *Internal audit reports. Post Sarbanes-Oxley: a guide to process-driven reporting*. Published by Wiley & Sons, Publishing, Inc. Copyright © 2007, 241 p.

## INDEPENDENȚA AUDITORULUI, DIVERGENȚE ÎN LEGISLAȚIA NAȚIONALĂ

*Lect. sup. dr., Dumitru GRUMEZA, ASEM*

*Independence is freedom from situations and relationships which make it probable that a reasonable and informed third party would conclude that objectivity either is impaired or could be impaired. Independence is related to and underpins objectivity. However, whereas objectivity is a personal behavioral characteristic concerning the auditor's state of mind, independence relates to the circumstances surrounding the audit, including the financial, employment, business and personal relationships between the auditor and the audited entity and its connected parties. Relationships with parties whose interests may be contrary to the interests of the audited entity (for example, a hostile bidder) may also be relevant to the appearance of the auditor's independence.*

**Key words:** *audit, standarde internaționale, Codul etic, independența auditorului, principii fundamentale, practica internațională.*

**JEL:** M-42.

Este foarte bine cunoscut de specialiștii în domeniu, și nu numai, că orice misiune de audit, fie una de revizuire a situațiilor financiare presupune, în primul rând, exprimarea unei opinii asupra informațiilor financiare supuse auditului din partea unui profesionist contabil, respectiv, de un auditor. Însă, calitatea serviciilor prestate de auditori depinde, în mare măsură, de lipsa din partea acestora a unor interese proprii de a modifica opinia proprie menționată în favoarea unor terțe persoane cointeresate în aceasta.

Dacă este să privim amenințările care pot afecta independența auditorului, trebuie să amintim că, pe lângă interesele personale, avem și alte tipuri de amenințări, care nu putem spune că au un impact mai redus, cum ar fi amenințările de auto-revizuire, reprezentare legală, familiaritate și intimidare.

Independența auditorului în legislația națională este prevăzută, în primul rând, de **Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007 (M.O. nr.72-75/230 din 13.04.2012)**, de **Standardele Internaționale de Audit (ISA)** și de **Codul etic al profesioniștilor contabili**, cod elaborat și publicat de IFAC, prin intermediul Consiliului pentru Standarde de Etică pentru Contabili.

În baza Codului etic, profesioniștii contabili, respectiv auditorii, sunt obligați ca aceștia, voluntar și cu bună-credință, să se conformeze cu standardele prevăzute de conduita profesională. În practică, aceasta se referă doar la auditorii cu un comportament profesional adecvat, deoarece Codul comportă doar un caracter de recomandare, respectiv monitorizarea respectării acestuia, de cele mai multe ori, la moment, este imposibilă. Pentru a sancționa auditorul în instanța de judecată în legătură cu încălcarea prevederilor Codului, este nevoie de prevederi legale.

În Republica Moldova, companiile de audit (auditorii) pot fi împărțite în două grupe. În primul rând, companiile din grupul „Big Four” companii globale multinaționale. În al doilea rând, companiile autohtone mici și mijlocii ce prestează servicii în domeniul auditului.

Principala diferență între reprezentanții celor două grupe constă în metodologia de lucru (începând cu standardele etice și finalizând cu tehnologia efectuării misiunilor) a misiunilor de audit. De exemplu companiile cu o reputație în plan internațional acordă o deosebită atenție standardelor etice pentru auditorii proprii. La acest capitol, putem menționa că prezentarea prevederilor de respectat doar a principiului independenței poate ocupa câteva sute de pagini.

Codul etic, de asemenea, prevede faptul că jurisdicțiile naționale pot dispune de îndrumări diferite de Cod. Respectiv, în acest caz, profesioniștii în domeniu (auditorii) trebuie să conștientizeze existența unor diferențe și să respecte prevederile cele mai exigente.

Potrivit legislației naționale<sup>1</sup>, principiul independenței auditorului este încălcat în cazul:

- a) implicării lui directe sau indirecte în entitatea auditată în calitate de fondator, proprietar, persoană cu funcție de răspundere și/sau participării lui în afacerile economico-financiare ale acesteia;
- b) exercitării funcțiilor manageriale sau a altor funcții în cadrul entității auditate pe parcursul perioadei auditate sau în ultimii 3 ani de până la efectuarea auditului;
- c) existenței relațiilor de rudenie de până la gradul III, inclusiv sau de afinitate cu proprietarii

<sup>1</sup> Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007 , M.O. nr.72-75/230 din 13.04.2012, art. 11

- d) acceptării de bunuri și servicii în calitate de cadouri, precum și a unei cordialități și ospitalități exagerate din partea entității auditate;
- e) remunerării, condiționate de faptele descoperite sau de rezultatele serviciilor prestate;
- f) efectuării auditului de către unul și același auditor mai mult de 7 ani consecutivi la aceeași entitate. Auditorul care a efectuat auditul la o entitate în decursul a 7 ani consecutivi poate efectua la aceeași entitate auditul doar la expirarea a 2 ani de la ultimul audit.

Dacă e să luăm, de exemplu, primul tip de amenințare asupra independenței, adică implicării lui directe sau indirecte în entitatea auditată în calitate de fondator, proprietar, persoană cu funcție de răspundere și/sau participării lui în afacerile economico-financiare ale acesteia, asistăm la o serie de deosebiri față de prevederile instrucțiunilor internaționale (Codul etic). Practic, Codul etic vine cu o detaliere în ceea ce privește o detaliere asupra implicării respectiv asupra intereselor financiare directe sau indirecte, care spune „dacă un membru al echipei de audit, o rudă apropiată a acestuia, sau o firmă deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de asigurare, amenințarea de interes propriu generată ar fi atât de semnificativă, încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil”<sup>1</sup>.

Principala deosebire între prevederile Legii cu privire la activitatea de audit și Codul etic este acel termen „semnificativ”, adică spre deosebire de Codul etic, Legea spune că orice implicare financiară în cadrul entității auditate este o amenințare, iar Codul spune că orice implicare financiară (interes financiar) semnificativă amenință independența auditorului. Codul, în acest sens, nu prevede o limită valorică concretă a semnificației intereselor financiare, în ajutor vin profesioniștii practicieni în domeniu, unde se precizează că sub o limită de 5% din interesul financiar al auditorului nu va fi considerat a fi o valoare semnificativă.

De asemenea, ca o diferență este și faptul potrivit căruia Codul etic consideră o amenințare identică și în cazul în care o rudă apropiată a auditorului ar deține un interes financiar semnificativ în cadrul entității, unde Legea amintește despre o amenințare legată de gradul de rudenie doar în cazul în care auditorul însuși este în relație de rudenie cu unul sau mai mulți proprietari sau cu unele persoane din cadrul consiliului de administrație al entității auditate.

Ca o completare în ceea ce privește interesul financiar, Codul precizează că o amenințare de interes propriu poate fi generată dacă firma sau un membru al echipei de audit sau o rudă apropiată a acestuia, deține un interes financiar într-o entitate și clientul de audit are, de asemenea, un interes financiar în acea entitate. Și în acest caz, totuși, Codul recomandă să nu se ia în considerare interesele financiare nesemnificative. Același tip de amenințări pot interveni, dacă un membru al echipei de audit, o rudă apropiată a acestuia sau o firmă deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ într-o entitate care are un interes de control în clientul de audit, iar clientul este semnificativ pentru entitate.

În consecință, auditorul (compania de audit) nu trebuie să dețină un astfel de interes, iar orice persoană (auditor) care deține un astfel de interes, înainte să devină membru al echipei de audit, trebuie să întreprindă una din următoarele acțiuni:

- a) să renunțe la interes; sau
- b) să renunțe la o parte suficientă din interes astfel, încât restul interesului să nu mai fie semnificativ.

Un al doilea tip de încălcare a independenței auditorului, în conformitate cu *Legea cu privire la activitatea de audit*, apare în cazul existenței relațiilor de rudenie de până la gradul III, inclusiv, sau de afinitate cu proprietarii și membrii organului de conducere al entității auditate. Și la acest capitol, asistăm la câteva divergențe dintre Lege și Codul etic, unde Codul prevede anumite măsuri de protecție în cazul apariției unor astfel de situații, de ex., structurarea responsabilităților echipei misiunii astfel, încât auditorul să nu se ocupe de aspecte care intră în responsabilitatea persoanei cu care acesta are o relație de rudenie apropiată. De obicei, în acest caz, este necesară o revizuire a lucrărilor efectuate de auditorul în cauză.

Amenințări generate de familiaritate în corespondență cu Codul etic spre deosebire de Lege, pot fi generate de existența relațiilor familiale dintre un partener sau angajat al firmei care nu este un membru al echipei de audit și un director, o persoană din conducere sau un angajat al clientului de

<sup>1</sup> Codul etic, p. 290.104.



audit aflat în poziția de a exercita o influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

În practică, apar și situații de relații de interes de afaceri apropiate:

– Dacă un partener s-a retras dintr-un parteneriat (misiune) de audit și a plecat să lucreze imediat pentru un client.

Acesta (auditorul) ar putea fi acuzat că și-a aranjat angajarea la acest client și, prin urmare, auditul nu a fost efectuat cu maximă obiectivitate și rigurozitate. Cel puțin doi ani ar trebui să treacă între aceste două evenimente.

– Dacă s-a transferat temporar personal al firmei către clientul de audit, iar aceștia, la rândul lor, asigură furnizarea de servicii de non-asigurare.

Excepție de la regula dată sau ca o măsură de protecție pentru compania de audit poate fi ca personalul detașat să nu fie inclus în echipa misiunii de audit sau revizuire.

Prin urmare, o condiție esențială pentru calitatea procesului de audit o reprezintă asigurarea **independenței** auditorului, care presupune adoptarea unui punct de vedere propriu asupra unei situații, cu ocazia examinării raportărilor financiare, în vederea exprimării unei opinii prin raportul de audit. În condițiile, în care auditorul exprimă, prin opinia sa, elemente care nu sunt conforme cu realitatea, pentru a favoriza clientul său, el se îndepărtează prin aceasta de atributul independenței, respectiv, și în cazul în care auditorul protejează un client, un partener sau orice altă persoană interesată, atunci el nu mai poate fi considerat independent. Acest fapt este apropiat de condiția care a fost abrogată din lege legat de remunerarea exagerată a auditorului (în cazul în care, într-o misiune, remunerarea este apropiată sau depășește 50% din veniturile totale anuale ale auditorului).

Prin urmare, pentru înlăturarea unor divergențe legate de prevederile legale în domeniul auditului, în R. Moldova, s-ar recomanda o armonizare a legislației naționale la prevederile Codului etic al contabililor profesioniști.

#### **Bibliografie:**

1. *Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007*, M.O. nr.72-75/230;
2. *Codul etic al profesioniștilor contabili*, Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 64 din 14 iunie 2012,
3. IFAC și IFRS, *Reglementări internaționale de audit, asigurare și etică*, Editura Irecson, București, 2009.
4. *Manualul Codul etic al profesioniștilor contabili*, IESBA, tradus de CAFR, ediția 2013;
5. ARENS, A.A., LOEBBECKE, J.K., LEMON, W.M. and SPLETTSTOESSER, I.B. (2002), *Auditing and Other Assurance Services*, 9th ed., Prentice-Hall, Toronto;
6. OPREAN I., *Auditarea situațiilor financiare*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2010;
7. PEREȘ C., *Proceduri de control și audit*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2013;
8. WHITTINGTON R., PANY K., *Principles of auditing and other assurance services* (with ACL CD), 2007.

### **SEMNE GENERALE ALE FRAUDEI**

***Drd. Monica PUIU, Școala Doctorală de Economie și Administrarea Afacerilor,  
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași***

*When dealing with fraud there are many signs that an investigator can take into consideration. Literally, there are hundreds of schemes for different types of fraud, covering all them in this article being impossible. The purpose of this article is to identify some general signs of fraud that could apply to all business and all schemes of fraud. In order to do describe the symptoms for fraud we used the literature and studies existing so far.*

#### **Introducere**

În ultima perioadă, practicile frauduloase au făcut obiectul preocupărilor specialiștilor din diverse domenii. Creșterea investigărilor în domeniu a determinat nu doar o detectare mai ușoară a acestui fenomen negativ, ci a condus și la identificarea unor semne specifice, indiferent de tipul de

afacerii, sectorul de activitate, numărul de angajați etc. În continuare, ne vom concentra pe descrierea succintă a simptomelor generale ale fraudei. În general, acestea sunt reprezentate de (Mulford & Comiskey, 2002): nereguli în conturi, puncte (aparent) slabe ale controlului intern, documentație financiar-contabilă incompletă, comportamente suspicioase și schimbări în stilul de viață.

### **1. Nereguli în conturi**

Neregulile, care indică fraudă, pot varia de la lucruri simple, cum ar fi conturile nereconciliate și soldurile neobișnuite ale conturilor, la probleme mult mai complexe, care au avut loc după închiderea conturilor, cu scopul de a manipula, în cele din urmă, informațiile cuprinse în situațiile financiare.

Depistarea neregulilor contabile la fața locului este dificilă, dacă ținem cont de faptul că persoana care se angajează în comiterea unei fraude (angajat, manager) este de multe ori conștient de ceea ce alții se așteaptă de la munca lui sau de ce „numere trebuie să arate”. În multe companii, managementul știe că veniturile și cheltuielile trebuie să se încadrează în anumiți parametri, orice valori, în afara acestor așteptări putând ridica suspiciuni. Prin urmare, un bun fraudator se va asigura că cifrele sunt obișnuite. În această situație, doar atunci când cineva va începe să controleze situațiile respective în profunzime, vor ieși la suprafață neregulile.

De exemplu, în notele din raportul anual al unei companii se menționează că materiile prime utilizate pentru a realiza produsele sale au devenit mult mai scumpe. Cu toate acestea, o examinare a marjei de profit brut al companiei arată că procentul acestui indicator este neschimbat, stabil. Singura modalitate legitimă pentru ca procentul de profit brut să rămână neschimbat pe parcursul unei perioade în care prețurile materiilor prime a crescut semnificativ este ca prețul de vânzare al bunurilor să crească proporțional. În schimb, în cazul acestei societăți, prețurile de vânzare nu s-au schimbat. Aceasta ridică un semnal de alarmă asupra menținerii aceleiași marje a profitului. Practic, numerele raportate nu au sens în lumina informațiilor furnizate în note, aspect care ar trebui examinat în profunzime (Coenen, 2008).

Se observă, astfel, că neregulile contabile care dau naștere unei fraude nu pot fi ușor de identificat în timpul unei investigații, cei care comit fraude fiind concentrați pe acoperirea lor, motiv pentru care și semnele nu sunt întotdeauna evidente. În acest context, anchetatorii și investigatorii antifraudă trebuie să se bazeze pe intuiție atunci când examinează conturile și încearcă să găsească explicații pentru eventualele nereguli.

### **2. Puncte aparent slabe ale controlului intern**

Când sunt identificate deficiențe majore în procedurile de control al unei companii, ele ar trebui să fie considerate semne de avertizare că ne aflăm în fața unui caz de fraudă. Toate companiile au unele lucruri care nu sunt la fel de sigure așa cum ar trebui să fie. Cu toate acestea, atunci când controalele efectuate asupra bunurilor și datelor unei companii indică deficiențe grave, există un motiv de îngrijorare. Unele dintre cele mai comune caracteristici care pot fi considerate deficiențe grave includ (Coenen, 2009):

– *Lipsa completă de separare a sarcinilor critice*, oferind uneia sau mai multor persoane un control aproape complet asupra unei zone financiare din cadrul unei companii.

De exemplu, în cazul în care aceeași persoană primește plățile efectuate în contul companiei, realizează înregistrările acestora în conturi, face depozitele bancare și reconciliază extrasul de cont, există multe oportunități de a comite și ascunde fraudă. Angajatul ar putea fura o plată de la client, dar, totuși, înregistrează plata în contul clientului, astfel, încât clientul nu știe că fondurile au fost furate și ajustează mai târziu înregistrările contabile, în timp ce face reconcilierea bancară, pentru a acoperi furtul. În cazul în care aceste sarcini sunt separate între doi sau trei angajați, riscul de furt este mult mai mic.

– *Capacitatea de a trece ușor peste controale și limitele de autoritate*, fie fără nicio supraveghere a procesului din partea sistemului de control, fie cu o supraveghere superficială din partea acestuia.

De exemplu, un angajat își depășește, în mod regulat, autoritatea de a efectua plăți furnizorilor. În cazul în care facturile acestora depășesc această valoare, el solicită emiterea de facturi multiple cu valori mai mici, astfel, încât nicio factură individuală să nu depășească pragul impus. Managementul superior este conștient de această situație, dar nu pune în aplicare nicio politică și nici nu îi monitorizează, în mod regulat, activitatea. Prin acest comportament managementul încurajează

acțiunile angajatului care dispune de toate oportunitățile pentru a comite o fraudă.

– *Imposibilitatea de a reconcilia conturile în mod regulat.* Reconcilierea conturilor este importantă pentru o evidență contabilă precisă, chiar și în absența fraudei. Evident, fără reconcilieri, managementul nu poate ști dacă registrele și evidențele sunt corecte. Imposibilitatea de a reconcilia, de asemenea, poate încuraja furtul în rândul angajaților care sunt conștienți de faptul că reconcilierea nu a avut loc, orice furt putând trece neobservat pentru o lungă perioadă de timp. În exemplul citat anterior, managementul nu a pus în aplicare politica de reconciliere a conturilor, creând probleme semnificative asupra sistemului contabil din cadrul companiei.

– *Înregistrări contabile incoerente, în general.* Cu această problemă, se confruntă de multe ori companiile mai mici, dar poate afecta, de asemenea, și companiile mari, în special cele care au făcut multe achiziții și nu au reușit să se integreze. Sistemele de contabilitate incoerente fac lucrurile dificil de monitorizat, oferind înregistrărilor contabile duble oportunitatea de a trece neobservate. Acestea din urmă afectează și managementul, căruia nu are o imagine exactă asupra situației financiare a companiei. În plus, ele pot face obiectul unei fraude care ar trece neobservată pentru o lungă perioadă de timp.

### **3. Documentație financiar-contabilă incompletă**

Când documentația contabilă nu este disponibilă, se pot ridica semne de întrebare privind onestitatea sau lipsa de onestitate a angajaților. În cursul regulat al afacerilor, documentele sunt uneori pierdute sau lucrurile nu pot fi explicate. Cu toate acestea, vine un moment în care prea multe elemente lipsesc sau lipsa de informații este prea suspectă pentru a fi ignorată.

Când un document ocazional lipsește nu este, de obicei, un motiv de alarmă. Dar dacă se formează un model sistematic privind lipsa anumitor documente, atunci acesta poate fi un semn de avertizare asupra fraudei. Unul sau două documente lipsă nu ridică un semnal de alarmă, dar zece documente lipsă, toate legate de o anumită companie, sau care leagă anumite tranzacții, ridică suspiciuni (Singleton, & Singleton, 2010).

### **4. Comportamente suspicioase**

Când oamenii ies din rutina lor la locul de muncă, ascunzând informații, modificând documentația sau angajându-se într-un comportament suspicios, care induce în eroare pe cei care caută fapte (auditori, superiori, anchetatori etc.), este evident că ridică semne de întrebare care conduc la fraudă.

Companiile se bazează foarte mult pe rapoarte despre comportamentul îndoielnic din partea angajaților, clienților, furnizorilor sau alte părți din afară. Sfaturile și ponturile sunt unul dintre cele mai comune moduri prin care fraudă este detectată de către companii, astfel încât orice sfat credibil ar trebui să fie luat foarte în serios (Jones, 2011). Cum poate evalua însă o companie credibilitatea unui sfat? În general, nu contează dacă informatorul este anonim sau își declară identitatea, atâta timp cât informațiile furnizate prezintă credibilitate, deoarece, în general, aceste sfaturile sau ponturile conțin suficiente detalii asupra unei persoane, eveniment sau tranzacții, încât să poată fi luate în serios. Iar, în lumina circumstanțelor din interiorul companiei, aceste informații nu sunt deloc lipsite de sens.

### **5. Schimbări în stilul de viață**

Atunci când un angajat prezintă schimbări semnificative în comportament, acesta este un semn potențial de fraudă. Problemele legate de droguri și de alcool ar putea fi precursori ai fraudei din cauza cheltuielilor mari legate de dependență, sau ar putea indica rezultatul unei fraude comise de către o persoană care încearcă să ascundă o conștiință încărcată.

Modificările de comportament din ce în ce mai necooperant, argumentativ sau defensiv, pot fi, de asemenea, semne ale unor probleme. Acestea pot indica fie nemulțumire la locul de muncă, motiv plauzibil pentru un angajat de a comite o fraudă, sau ar putea fi un semn exterior de stres, persoana angajându-se în fraudă la locul de muncă (Zack, 2009).

Averea dobândită în acest mod, însă, este dificil de ascuns. În ciuda eforturilor unui angajat de a păstra o fraudă în secret, cumpărarea unei noi mașini sau de bijuterii este o tentativă irezistibilă. Cheltuielile care depășesc bugetul obișnuit al unui angajat este un semn clar de avertizare că acesta ar putea fi angajat în acțiuni frauduloase.

Nici una dintre aceste modificări ale stilului de viață nu constituie, în mod clar, un indicator al fraudei în cadrul unei companii, cu toate acestea, fiecare semn este o bucată dintr-un puzzle care, urmărit cu atenție, poate conduce la o fraudă în desfășurare.

## 6. Intuiția investigatorului

Cel mai puțin științific dintre toate semnele că ar putea avea loc o fraudă este sentimentul că ceva nu este corect. Anchetatorii experimentați se referă de multe ori la un „al șaselea simț” dezvoltat în urma examinării a mii de situații și documente. Această intuiție este importantă în identificarea cazurilor de fraudă și în găsirea de mijloace pentru a investiga o astfel de schemă. Investigatorii caută fapte și relații care nu au sens, analizează relațiile dintre oameni și fapte, care par neobișnuite sau contrare, intuiesc comportamentele care par suspecte sau ieșite din comun. O presimțire, suspiciune, senzație sau intuiție solicită informații suplimentare și examinarea datelor. Atunci când un anchetator a dezvoltat un astfel de simț în investigarea fraudelor, el sau ea nu poate ignora semnele respective. Intuiția în investigație este o abilitate care poate fi dezvoltată în timp, fiind de neprețuit în investigarea fraudelor.

## Concluzii

După cum am observat pe parcursul acestui articol, există o serie de semne specifice care pot indica că ne aflăm în fața unor practici frauduloase. Fie că este vorba de deturnare de active, fraudă în situațiile financiare sau cazuri de corupție, semnele prevestitoare ale acestui fenomen negativ trebuie luate în serios și tratate cu cea mai mare atenție de auditorul sau investigatorul care exercită o misiune de detectare a potențialelor fraude realizate în cadrul unei entități economice.

În acest context, considerăm că toate demersurile realizate în ultima perioadă prin studiile și cercetările în domeniu ridică o nouă provocare pentru specialiștii interesați, și anume, prevenirea practicilor contabile frauduloase.

## Bibliografie:

1. COENEN, T.L. (2008), *Essentials of Corporate Fraud*, John Wiley & Sons, New Jersey
2. COENEN, T.L. (2009), *Expert fraud investigation: a step-by-step guide*, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, USA
3. JONES, M. (2011), *Creative accounting, Fraud and International Accounting Scandals*, 1<sup>st</sup>, Wiley & Sons INC, New York
4. MADURA, J. (2004), *What every investor needs to know about accounting fraud*, The McGraw-Hill Companies, Inc., New York
5. MULFORD, C., COMISKEY, E. (2002), *The Financial Numbers Game. Detecting Creative Accounting Practices*, John Wiley & Sons Inc., New York
6. SINGLETON, T.W., SINGLETON, A.J. (2010), *Fraud auditing and forensic accounting*, 4<sup>th</sup> edition, John Wiley & Sons Inc., New York
7. ZACK, G.M. (2009), *Fair value accounting fraud: new global risks and detection techniques*, John Wiley & Sons Inc., New York

## HISTORICAL LANDMARKS IN THE EMERGENCE AND EVOLUTION OF FINANCIAL AUDITING

**Florentin-Emil TANASĂ**  
**PhD student, „Al. I. Cuza” University,**  
**e-mail: [tanasa.florentin-emil@yahoo.com](mailto:tanasa.florentin-emil@yahoo.com)**  
**Alin CHELARIU**  
**PhD student, „Al. I. Cuza” University**

*In this article, the author present a short history of the financial auditing activity by reviewing relevant speciality literature. Financial auditing is a verifier and main user of Accounting information. The financial auditing activity has a centuries-old tradition, although it was not known under this name. Conclusive evidence confirm that the history of Accounting is similar to the history of economy*

itself. Social life development and the formation of states were achieved only by collecting taxes and dues. The results were the development of accounting instruments and techniques and the creation of Accounting branches or related disciplines which followed the evolutionary pace of Accounting. Financial auditing followed the pace of development imposed by practical necessities.

**Key words:** historical landmarks, audit, Luca Paciolo, accounting instruments

**JEL:** M40

### **Introduction**

Lately, corporate governance has an ever increasing importance, proven by the increased attention given to the regulation process in the financial accounting field. In this process the audit function has an important role.

The need to verify information, calculations and the keeping of ledgers first appeared at civilizations different from one another, both historically and geographically: Sumerian, Greek, Roman, Egyptian and Chinese.

Financial auditing activity represents the examination of financial reporting information by an independent and competent person. The auditor expresses an opinion regarding the making of financial reporting information taking into account the financial reporting framework.

### **Evolution of financial auditing worldwide**

Since Antiquity it was believed that a good patrimony management can be achieved only by using rigorous recording and verification systems. Such systems are valid and respected even after few thousands years.

Since the emergence of states, state leadership was interested in keeping recording of receipts, payments and taxes collected. A vital component of record keeping was establishing methods of control, including auditing, in order to reduce fraud and error caused by incompetent or dishonest clerks<sup>1</sup>.

Financial auditing practically appeared from the states' need to control public finance. Hammourabi, due to his famous code is considered the first „notable author of Accounting”<sup>2</sup> (2002-1960 B.C.). This code is not a simple collection of commercial and social laws which introduces the obligation of having a manual of procedures for certain transactions. Although it was a single entry book keeping system, it allowed the use of collector accounts and allowed comparison between time periods.<sup>3</sup>

With the help of this historical information a principle of Accounting is revealed, the *principle of permanence of method*. Another one, *principle of prudence* has its origin in ancient Greece. Using detailed analysis of expenses anticipated the next stage of evolution, verifying taxation.

Luca Paciolo, in his paper, „*Suma di aritmetica, geometria proporzioni et proportionalita*” (1494), refers for the first time to double entry Accounting and gives clear and detailed explanation of its use. The objective of Luca Paciolo was the reliability of statements. The objective has an impact on Accounting techniques and it is the fundamental principle of a financial auditing mission today<sup>4</sup>.

The need for a uniform Accounting system manifested after the beginning of the Industrial Revolution, as a result of trade intensification and increased capital demand. The objectives of such uniform Accounting system were to increase the accuracy of financial reporting information and to prevent fraud. In the 19th century, managers realised that qualified and company independent personnel was needed for checking accounts. Thus, the British Parliament promulgated „The Commercial Companies Law” in 1855-1856 which stated the obligatory character of checking the balance sheet by an independent person called *inspector*<sup>5</sup>.

*The limits of the financial auditing system* in that period were: low importance given to internal control, focusing auditing techniques on detecting fraud and error.

In the 20th century there was a significant progress realized in financial auditing. Many laws

<sup>1</sup> Dobroțeanu L, Dobroțeanu C., *Audit. Concepte și practici*, Ed. Economică, București, 2002, pp.16-25.

<sup>2</sup> Feleață, N., *Controverse contabile*, Editura Economică, București, 1996, pp. 16-17.

<sup>3</sup> Tiron, T.A., *Fundamentele auditului*, Ed. Accent, Cluj-Napoca, 2009, p.12.

<sup>4</sup> Horomnea, E., *Dimesiuni științifice, sociale și spirituale în contabilitate – geneză, doctrină, normalizare, decizii*, Ediția a V-a Ed. Tipo Moldova, Iași, 2012.

<sup>5</sup> Crăciun, Ș., *Auditul financiar și auditul intern*, Ed. Economică, București, 2004, pp. 18-25.

were promulgated, which recognised the importance of financial auditing and imposed the obligatory character of reporting financial information in order to achieve a true and fair view. Many papers which offer recommendations for financial auditing are published. In 1917 a professional guide for financial auditing missions is also published<sup>1</sup>.

The primordial objective of financial auditing evolved with business, from detecting fraud and error to certification of financial statements. In the present, the accent is placed on verification of financial statements' compliance with pre-established criteria. The evolution of financial auditing objective led to the evolution of financial auditing techniques. The traditional methods which involved exhaustive control of transactions were removed because of: economy globalization, financial market internalization, increased role of internal control, great costs and extensive periods of time consumed. The traditional methods were replaced by sampling techniques and computer aided techniques. The auditor placed great accent on efficiency and efficacy of internal control.

### ***Development of financial auditing in Romania***

In Romania financial auditing appeared in a rudimentary form once with the emergence of the state, similar to other countries worldwide. It evolved together with accounting activity and control.

*A first period* could be considered the daco-roman period, having historical records of collecting taxes from the latin historian Josephus Flavius. He mentions in his writings the existence of „collectors of revenue and fruits produced by the earth”<sup>2</sup>.

The first half of the 19th century is marked by the emergence of financial control. The „Organic Regulations” („Regulamentele Organice”) were promulgated in the Romanian Principalities. They contain incipient forms of public finance organization<sup>3</sup>. The Accounting Law published in 1929 introduced double entry accounting, as form of keeping ledgers<sup>4</sup>.

*In the post-war period* (1945-1990), financial auditing and control followed the political trend in Romania. Institutions with profound democratic character were disbanded and replaced with institutions serving dictatorship.

In Romania, true financial auditing manifested after 1990, although in western-european countries it existed since few decades earlier. It was necessity in the financial-accounting field.

### ***Conclusions***

Over time, the objective of auditing evolved gradually from searching for fraud in financial documents to global appreciation of financial reporting fiability and critical analysis of a company's structures and procedures.

Financial auditing is an activity which should bring value to a company. This value is hard to quantify. The most important element of added value is the increase of user credibility in financial information. Also, changing the mentality of audited companies, the recommendations regarding risk and reorganization of internal control could be considered added value. Macroeconomically, the added value is the auditors' contribution to economy, surpassing states of subjectivity and installing a state of trust and normality in everyday life.

Currently, financial auditing faces challenges such as: improper compliance with the independence criterion which is necessary for the efficiency of financial auditing, using a traditional, outdated model, difficulty in auditing financial derivatives, not according proper attention to financial auditing activity because of flawed risk methodology.

### ***Acknowledgement***

This work was cofinanced from the European Social Fund through Sectoral Operational Programme Human Resources Development 2007-2013, project number POSDRU/159/1.5/S/134197 „Performance and excellence in doctoral and postdoctoral research in Romanian economics science domain”

---

<sup>1</sup> <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1010875.2495/1.PDF>

<sup>2</sup> Tiron, T.A., *Fundamentele auditului*, Ed. Accent, Cluj-Napoca, 2009, p.16.

<sup>3</sup> Bostan, I, *Controlul financiar*, Editura Polirom, Iași, 2000, p.18.

<sup>4</sup> Lenghel, R.D., *Control și audit financiar-contabil*, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca, 2008, p.21.

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО АУДИТА В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

*Трофим ВОРОНЧЕНКО,  
юрисконсульт отдела внутриведомственного  
аудита и организации проверок ФМБА России,  
аспирант кафедры «Финансы, кредит и страхование»  
АНО РАП «Российская Академия предпринимательства»*

*В статье исследуется проблема совершенствования внутреннего финансового аудита в системе государственного управления, систематизированы его основополагающие элементы и на этой основе разработана и представлена концептуальная модель его реализации.*

*The article investigates the problem of improving internal financial audit in the public administration system, systematized its fundamental elements, and on this basis developed and presented a conceptual model of its implementation.*

В последнее время, в научной и практической профессиональной среде широко обсуждаются вопросы реформирования финансового контроля в России с учетом реалий, вызванных экономическим кризисом и ужесточением требований к рациональному и эффективному использованию государственных ресурсов. Особое внимание в проводимых исследованиях уделяется построению современной системы внешнего и внутреннего финансового контроля, совершенствованию форм и методов его проведения и повышения его роли в обеспечении эффективности применения бюджетных средств.

В этой связи, считаем актуальным исследование внутреннего финансового аудита в рамках системы государственного управления, в качестве самостоятельной формы внутриведомственного финансового контроля, проводимого, как правило, главными распорядителями и получателями бюджетных средств. Внутренний финансовый аудит, на наш взгляд, призван стать дополнительным независимым источником информации для руководителей учреждений и/или организаций, позволяющий принимать управленческие решения, направленные на улучшение и повышение эффективности их работы.

Понятие внутреннего финансового аудита закреплено законодательно в Бюджетном Кодексе Российской Федерации, как право, предоставленное главным распорядителям и получателям бюджетных средств на проверку законности, целесообразности и эффективности их использования.<sup>1</sup> Наличие законодательной основы способствует стандартизации внутреннего финансового аудита, формированию единых принципов его осуществления в учреждениях и организациях различных сфер деятельности и организационно-юридических форм. Вместе с тем, именно в системе государственного управления организация внутреннего финансового аудита пока не получила должного развития, как в законодательном, так и в профессиональном аспектах. Достаточно, в связи с этим, отметить, что в общепринятой в Российской Федерации классификации видов аудита такой вид отсутствует. Недостаточно также научно-практических разработок, посвященных проблемам внутреннего финансового аудита в бюджетной сфере. Данная ситуация обусловлена, прежде всего, спецификой внутреннего финансового аудита в сфере государственного управления, связанной, в частности, с секретностью информации. В то же время, существует достаточно широкий спектр государственных учреждений и организаций, в отношении которых возможно применение средств внутреннего финансового аудита, призванного выявить наличие и существенность отклонений от предписанных ему стандартов деятельности, утвержденных технологических регламентов и их влияния на качество и эффективность исполняемых государственных функций.

Необходимо отметить, что понятие внутреннего аудита российской аудиторией стало применяться активно с начала 1990-х гг. во взаимосвязи с внутриведомственным контролем.

---

<sup>1</sup> «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 26.12.2014, с изм. от 08.03.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.03.2015), с.254.

Впоследствии, стала преобладать точка зрения, согласно которой целью внутреннего аудита является оказание помощи сотрудникам организации в эффективном выполнении ими своих функций, что повторяло определение представленное в документах Института внутренних аудиторов США. В соответствии с современными российскими стандартами внутренний аудит представляет собой систему контроля за соблюдением правил бухгалтерского учета и отчетности, созданная экономическим субъектом в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами. Такая формулировка почти полностью соответствует глоссарию терминов международных стандартов аудита, где внутренний аудит представлен как оценочная деятельность и услуга, осуществляемая внутри субъекта и предназначенная для него.

В настоящее время понятие и разновидности аудита получили еще более широкое распространение, в связи с обновлением и изменением его целей и задач. В данном контексте встречается достаточно широкий спектр производных понятий аудита, таких как: аудит рациональности и эффективности, конституционный, экологический, антикоррупционный, антитеррористический, антикриминальный аудит и др.<sup>1</sup>

На наш взгляд, такое изобилие названий одного и того же явления означает, что в отечественной теории государственного управления оно является сравнительно новым и поэтому, актуальным для исследования теоретико-методических и практических проблем, касающихся принципов, целей, задач, функций, форм и методов внутреннего финансового аудита, в отношении которых пока не существует единых позиций (таблица 1)<sup>2</sup>.

**Таблица 1**

**Базовые дефиниции и характеристики внутреннего финансового аудита**

<b>Автор и научный источник</b>	<b>Базовая дефиниция и определения в источнике</b>
Макальская А.К. Внутренний аудит: Учеб.-практич. пособие. М.: Дело и Сервис, 2001. 112 с.	Внутренний аудит дает высшему звену управления всей организации информацию о ее финансово-хозяйственной деятельности (с. 31).
Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит: Учебник. М.: Финстатинформ, 2000. 239 с. Сотникова Л.В. Оценка состояния внутреннего аудита: Практич. пособие / Под ред. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 144 с.	Участвует в процессах реинжиниринга, т.е. изменения структуры управления организацией (с. 56).  Представляет собой не форму организации внутреннего контроля, а структуру, дополняющую структурно-функциональную систему внутреннего контроля и входящую в ее конфигурацию (с.35).
Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. М.: Дело и Сервис, 2004. 432 с.	- анализ внешних факторов и оценка их влияния на деятельность организации; консультирование учредителей и сотрудников по вопросам учета, налогообложения, анализа, менеджмента и права; организация подготовки к проведению внешнего аудита, проверок налоговых и других контрольных органов; периодический контроль за ФХД; проверка правильности составления и условий выполнения хозяйственных договоров; оценка экономичности и эффективности операций организации; проверка уровня достижения программных целей (с. 83).
Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2002. 448 с.	Дает информацию о деятельности организации и подтверждает правильность и достоверность отчетов менеджеров (с. 112).
Воропаев Ю.Н. Оценка внутреннего контроля // Бухгалтерский учет. 1996. N 8. с. 17 - 20.	Повторяет функции внешнего аудита, имеет более расширенный круг функций и задач, определяемый создавшим его управляющим органом (с. 18).
Скобара В.В. Аудит: методология	Отождествляет внутренний аудит с внутренним контролем,

<sup>1</sup> Максимов Ю.Ю., Максимов Ю.Н. Аудиторская практика в государственном секторе и государственный контроль // Финансы. 2007. № 11. с. 58.

<sup>2</sup> Авторская разработка.



и организация. М.: Дело и Сервис, 1998. 576 с.	осуществляемым внутренними ревизорскими службами (отделами) (с. 112).
Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М.: Экзамен, 2003. 320 с.	Цель - информационная прозрачность объекта управления для принятия эффективных решений; внутренний аудит - одну из форм внутреннего контроля (с. 86).
Сонин А. Внутренний контроль и внутренний аудит – необходимость для компании. <a href="http://www.cfin.ru">http://www.cfin.ru</a> .	Обеспечивает оценку системы внутреннего контроля для повышения ее эффективности и предотвращения избыточного нецелесообразного контроля

Информация, систематизированная в таблице, свидетельствует о том, что большинство авторов отождествляет понятие «внутренний финансовый аудит» с традиционным внешним финансовым аудитом. На наш взгляд, рассматривая данное понятие в контексте государственного финансового контроля и управления, следует понимать под внутренним финансовым аудитом объективную деятельность государственных органов, направленную на оценку деятельности главных распорядителей и получателей бюджетных средств по осуществлению возложенных на них функций и полномочий, в том числе, в части надежности функционирования системы внутриведомственного контроля законности, эффективности и результативности использования выделенных им государственных финансовых ресурсов.

Выделение внутреннего финансового аудита в системе государственного управления должно, на наш взгляд, способствовать созданию методологических основ для совершенствования контрольной деятельности органов внутриведомственного финансового контроля, а также создать предпосылки для более точного определения функций и полномочий других органов государственного финансового контроля в целях обеспечения эффективности и результативности его функционирования.

В целях уточнения понятия внутреннего финансового аудита в системе государственного управления, следует, на наш взгляд, выделить характерные признаки его составных элементов, выявить его особенности, место и роль среди других видов контроля, формы взаимодействия субъектов и объектов в процессе его осуществления. В данном контексте мы систематизировали понятия, принципы, цели, задачи, субъекты, объекты, методы и процедуры осуществления внутреннего финансового аудита и разработали его концептуально-организационную модель, представленную на рисунке 1<sup>1</sup>.

Международной теории и практике внутреннего финансового аудита присущи два направления развития: аудит качественных показателей, отражающих эффективность использования ресурсов и достижение поставленных целей и контроль за соблюдением нормативных правовых актов, совершенствованием системы учета и составлением финансовой отчетности.

Аудит эффективности использования государственных средств включает в себя:

- проверку рациональности использования государственных средств, затраченных на достижение конкретных результатов деятельности;
- проверку эффективности использования трудовых, финансовых и прочих ресурсов, а также использования информационных систем и технологий;
- проверку результативности деятельности по решению поставленных перед государственным органом задач, достижению фактических результатов по сравнению с плановыми показателями с учетом объема выделяемых для этого ресурсов.

На наш взгляд, современная система внутреннего финансового аудита в государственных органах должна быть нацелена на аудит эффективности, как одного из наиболее прогрессивных направлений контрольной деятельности. С этой целью должна быть сформирована система показателей результативности управления, экономической эффективности и рациональности использования бюджетных средств. Сопоставлением достигнутых результатов с установленными критериями позволит рассчитать комплексный показатель оценки эффективности соответствующей деятельности, а также предложить пути достижения лучших результатов или оптимизации затрат на нее.

<sup>1</sup>Авторская разработка.



Рисунок 1. Концептуально-организационная модель внутреннего финансового аудита

### Список литературы:

1. «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 № 145-ФЗ
2. МАКСИМОВ Ю.Ю., МАКСИМОВ Ю.Н. *Аудиторская практика в государственном секторе и государственный контроль* // Финансы. 2007. № 11. с. 58 - 61.

## ОСОБЕННОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СТАНДАРТОВ ISO В АУДИТЕ

*Любовь ЗВАРЫЧ,  
преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита  
Одесского национального экономического университета  
Пр. Ак. Глушко, 11\3, кв. 69, Одесса, Украина, 65113  
E-mail: [virt9999@gmail.com](mailto:virt9999@gmail.com)  
Contact tel.: +38 (067) 485 13 39*

*В тезисах определено, что кроме IAS, аудиторы в своей работе должны уделять внимание также и нормам ISO. Исследования указывает на то, что некоторые стандарты ISO, среди которых присутствуют ISO 19011 и ISO 31010, напрямую касаются процесса аудита, а работа внутренних аудиторов, в целом, невозможна без знания данных норм.*

**Ключевые слова:** стандарт, ISO, аудит

**JEL:** M42, K20

**Введение.** Необходимо отметить, что значение международных стандартов ISO [1] усиливается по мере углубления мировых глобализационных процессов. В первую очередь этому способствуют развитие международной торговли и создание транснациональных корпораций. Стандарты ISO гарантируют покупателям, с одной стороны, то что продукты и услуги являются безопасными, надежными и качественными, а для бизнеса, с другой стороны, они являются стратегическими инструментами снижения расходов путем минимизации отходов, снижения ошибок и увеличения производительности. В последнее время вместе со стандартами, которые касаются процесса производства и готовой продукции, все большую значимость приобретают стандарты, касающиеся третьих лиц: ISO 9001(управление качеством), ISO 14001(экологический менеджмент), ISO 26000 (социальная ответственность). Они помогают компаниям получить доступ к новым рынкам, обеспечивают равные условия для развивающихся стран и, в целом, способствуют развитию мировой экономики.

**Задача исследования** заключается в определении необходимости дополнительного использования аудиторами (кроме стандартов IAS) в своей профессиональной деятельности норм ISO.

**Результаты исследования.** Не смотря на то, что большинство аудиторов обучались по международным стандартам аудита, и осуществляют проверку в соответствии с ними, но, тем не менее, для решения отдельных вопросов они также обращаются и к нормам ISO. Связано это с возникновением новых направлений, которых ранее не было в аудите: аудит качества, аудит нефинансовой отчетности, аудит информационных рисков. Стандарты, регулирующие эти направления – ISO. Они устанавливают требования, спецификации, руководящие принципы или характеристики, в соответствии с которыми осуществляются те или иные действия[1].

Перечислить все нормы ISO, с которыми может быть связана работа аудитора, нам не представляется возможным, поскольку некоторые стандарты являются общими (например, ISO 14001 описывает процедуры экологического контроля), а другие наоборот очень конкретными (например, ISO 3344 описывает процедуры определения содержания влаги в продукции). Стандарты позволяют использовать одни и те же процедуры во всем мире.

Далее в данном исследовании мы отдельно рассмотрим необходимость использования норм ISO для внутренних и внешних аудиторов.

### 1. Внутренние аудиторы

Так как внутренние аудиторы, по сравнению с внешними, более вовлечены в процесс производства, то основными стандартами, касающиеся их работы являются: ISO 9001 (стандарт

связан с нормами качества); ISO 27001 (стандарт определяет нормы информационной безопасности бизнеса); ISO 27005 (стандарт касается информационных рисков предприятия); ISO 27001 (стандарт определяет требования к руководству организацией относительно четкого и конкретного распределения обязанностей работников, которые ответственны за безопасность и сохранность информации). Эти нормы напрямую будут влиять на качество аудита.

Очень важным для применения внутренними аудиторами является ISO 19011. Именно аудиторы определены пользователями данного международного стандарта[2], который рационализирует процедуру внутреннего аудита систем менеджмента, а также позволяет применять единый подход ко всем проверяемым отделам. Особое внимание уделяется реализации программы аудита.

Также необходимо отметить важность применения аудиторами стандарта ISO 31010 «Менеджмент рисков. Методики оценки рисков», который предназначен для определения контекста риска; оценки рисков; определения степени допустимого риска; информирования о рисках; мониторинг рисков и отчетности о рисках – все это может использоваться аудитор непосредственно для оценки внутреннего риска в своей работе.

## 2. Внешние аудиторы

Возникновение новых направлений в аудите требуют от внешних аудиторов использование стандартов ISO в двух случаях:

- 1) при определении уровня аудиторского риска (учитывать использование субъектом хозяйствование в своей практике стандартов ISO);
- 2) при аудите нефинансовой отчетности или предоставлении аудиторских услуг (аудит информационных рисков, аудит качества и т.д.).

Кроме того, использование на предприятии норм ISO позволит аудитору уменьшить объем своих работ за счет использования конкретной информации подтвержденной сертификатом ISO.

## **Выводы.**

Исследования указывает на то, многие нормы ISO могут быть использованы, одновременно, как внутренними, так и внешними аудиторами. Это облегчит их работу и позволит проводить аудит более качественно. Некоторые стандарты ISO, среди которых ISO 19011 и ISO 31010, напрямую касаются процесса аудита, поэтому работа внутренних аудиторов, в целом, невозможна без их знания.

## **Литература:**

1. Официальный сайт Международной организация по стандартизации.// <http://www.iso.org/iso/ru/home.htm> //Последнее обращение к ресурсу: Апрель 7, 2015
2. GASIOROWSKI-DENIS, Elizabeth (2011). *Обновленный стандарт ISO 19011 повышает эффективность аудитов систем менеджмента* //[http://www.iso.org/iso/ru/home/news\\_index/news\\_archive/news.htm?refid=Ref1492](http://www.iso.org/iso/ru/home/news_index/news_archive/news.htm?refid=Ref1492)//Последнее обращение к ресурсу: Апрель 5, 2015

# Secțiunea a III-a. MODERNIZAREA ANALIZEI ECONOMICE ÎN CONTEXTUL NOILOR REGLEMENTĂRI

## OPORTUNITĂȚI SUPPLEMENTARE LA ANALIZA ACTIVELOR ENTITĂȚII ÎN BAZA SITUAȚIILOR FINANCIARE NOI

*Conf. univ., dr., Natalia ȚIRIULNICOV, ASEM*

*This article examines the additional opportunities for analysis of assets on the basis of the new financial statements. The separate representation of investment property in the new balance sheet format causes the necessity of analytical methodology development. It is very important in the process of making economic decisions by creditors and other users of financial statements in the new format.*

**Cuvinte-cheie:** *formatul situațiilor financiare; oportunități analitice suplimentare; investițiile imobiliare; etape de analiză; structura investițiilor imobiliare; eficiența investițiilor imobiliare.*

**JEL:** O12

Noile reglementări contabile naționale au produs modificări esențiale în formatul și conținutul situațiilor financiare, care reprezintă principală sursă de informații pentru analiza activității economice a entității.

Modificarea situațiilor financiare conform noilor SNC, pe de o parte, conduce la unele **limitări** la efectuarea analizei în comparație cu formatul vechi al situațiilor financiare, iar pe de altă parte, oferă **oportunități suplimentare** la efectuarea analizei în procesul decizional.

Nu este de mirare că, la moment, specialiștii de profil analitic des pun accentul pe partea negativă a modificărilor. Într-adevăr, reducerea informațiilor prezentate în situațiile financiare nu poate să nu afecteze, în mod nefavorabil, procesul de elaborare și fundamentare a deciziilor economice pe baza rezultatelor analizei. Exemple de acest sens sunt multiple. În particular, excluderea informațiilor cu privire la starea datoriilor pe termen scurt (gruparea în normale și expirate) complică aprecierea disciplinei reale de achitare a entității. Această latură a activității debitorului este foarte importantă din punctul de vedere al creditorului. Ea nu trebuie confundată cu capacitatea de plată care se apreciază cu ajutorul ratelor de lichiditate calculate pe baza datelor din bilanț. Nu este secret că, având la dispoziția mijloace suficiente de plată, agentul economic poate, totodată, să nu achite la timp obligațiile de plată scadente. Primul aspect se analizează prin calcularea ratelor de lichiditate, al doilea – prin examinarea mărimii datoriilor cu termenul de achitare expirat și ponderii acestora în suma totală a datoriilor. Aprecierea celui de-al doilea aspect devine imposibilă pe baza situațiilor financiare în formatul nou, pentru că informațiile respective sunt excluse din anexele tipizate și nu se cer nici pentru prezentarea în formă liberă în componența notelor la situațiile financiare. Respectiv, se îngreunează fundamentarea deciziilor cu privire la:

- acordarea creditelor, împrumuturilor;
- transmiterea activelor în leasing financiar;
- vânzarea bunurilor, prestarea serviciilor cu plata ulterioară (în rate, în credit);
- intentarea procesului de insolvabilitate;
- aplicarea procedurii de restructurare sau de faliment în cadrul procesului de insolvabilitate etc.

Lista exemplurilor de același caracter, care confirmă diminuarea proprietăților analitice ale situațiilor financiare în formatul nou, poate fi continuată. În acest context, apare o întrebare-cheie – care abordare este la moment mai productivă, mai eficientă:

- Să atragem atenția asupra reducerilor de informații prezentate în situațiile financiare și, respectiv, asupra posibilităților de a analiza și suporta procesul decizional sau ?

- Să ne concentrăm eforturile asupra oportunităților analitice suplimentare ale situațiilor financiare noi.

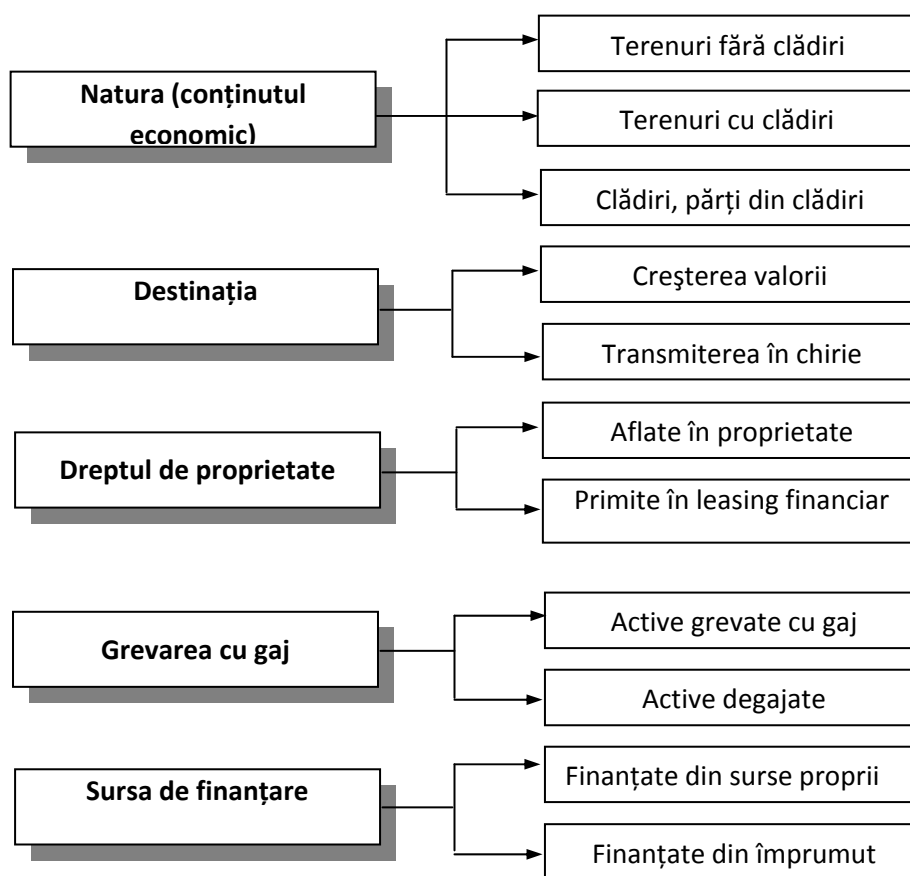
Deși prima abordare are dreptul la existență, a doua pare mult mai actuală și importantă. Dar realizarea practică a acesteia, adică adaptarea metodologiei de analiză în conformitate cu condițiile noi, presupune un efort de creativitate. De exemplu, **prezentarea separată a investițiilor imobiliare** în componența activelor imobilizate reprezintă o inovație a bilanțului care oferă oportunități suplimentare pentru analiză și, totodată, cere elaborarea metodicii respective.

În primul rând, este nevoie să fie demonstrată necesitatea evidențierii investițiilor imobiliare în categorie separată a activelor imobilizate, pentru că la specialiștii-practicieni, în această privință, des apar întrebări de genul: „cui trebuie aceasta?”. Aici trebuie să fie subliniat caracterul specific al investițiilor imobiliare în comparație cu alte tipuri de active, și anume: obiecte de investiții imobiliare nu se folosesc, în mod direct, în activitatea operațională a entității. Respectiv, înstrăinarea activelor valoroase de acest tip, în caz de necesitate, nu va afecta în mod negativ desfășurarea activității operaționale a entității raportoare. Informațiile privind existența investițiilor imobiliare este deosebit de importantă și la luarea deciziilor privind posibilitatea înlocuirii activelor pierdute (în urma incendiilor, calamităților naturale etc.) fără efectuarea investițiilor de proporții.

Printre principalele **etape de analiză** ale investițiilor imobiliare trebuie indicate, în primul rând:

- analiza mărimii absolute și relative a investițiilor imobiliare ca părți componente ale activelor disponibile;
- analiza componenței și structurii investițiilor imobiliare în funcție de diferite criterii de clasificare;
- analiza mișcării investițiilor imobiliare în dinamică;
- analiza veniturilor obținute din investițiile imobiliare;
- costurilor ulterioare aferente investițiilor imobiliare;
- analiza eficienței investițiilor imobiliare.

În particular, la efectuarea **analizei structurale a investițiilor imobiliare**, pot fi aplicate numeroasele criterii de grupare a acestora care sunt prezentate în figura de mai jos.



**Figura 1. Structurarea investițiilor imobiliare în funcție de diferite criterii**

Pentru *analiza eficienței investițiilor imobiliare* în calitate de instrumente analitice pot fi propuși următorii indicatori:

– **Recuperabilitatea investițiilor imobiliare** (calculată pe baza *venitului* din investițiile imobiliare).

– **Rentabilitatea investițiilor imobiliare** (calculată pe baza *profitului* din investițiile imobiliare).

Este firesc faptul că, în procesul analizei informațiilor privind investițiile imobiliare, se identifică probleme de diferit tip, ca de exemplu:

- Entitățile care se ocupă exclusiv cu gestiunea clădirilor destinate închirierii, clasifică aceste obiecte ca mijloace fixe sau investiții imobiliare?
- Transferurile în/din investiții imobiliare conduc la apariția obiectelor de evidență cu valoarea corectată egală cu zero?
- Obiecte de investiții imobiliare se exclud sau nu din Registrul de evidență a mijloacelor fixe pe categoriile de proprietate și a uzurii acestora în scopuri fiscale?

Depistarea și soluționarea acestor dificultăți va facilita procesul de gestiune a investițiilor imobiliare.

## **LICHIDITATEA – INDICATOR DE APRECIERE A SITUAȚIEI FINANCIARE A ENTITĂȚII ECONOMICE**

*Prof. univ. dr. Nicolae BALTEȘ*

*Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu*

*Drd. Georgiana-Daniela MINCULETE (PIKO)*

*Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu*

*Drd. Maria-Daciana RODEAN (Cozma)*

*Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu*

*This article presents an evolution of the average scores of liquidity of the pharmaceutical companies listed on the BSE, in the period 2006-2013. In this way is captured the evolution of the indicator before the beginning of the financial crisis and also post-crisis. It was also validated the hypothesis according to which pharmaceutical companies listed on the BSE have sufficient liquidity necessary to cover current liabilities.*

**Key words:** *average scores of liquidity, pharmaceutical companies, financial crisis*

**JEL:** G01, G10

### **1. Introducere**

În evaluarea „stării de sănătate” a unei entități economice, se are în vedere atât evoluția solvabilității, pentru a se putea aprecia dacă aceasta este capabilă să-și onoreze datoriile curente, în principal, din resurse proprii, cât și *evoluția lichidității*, respectiv, dacă entitatea deține fondurile bănești necesare achitării obligațiilor scadente, la termenul de plată. Așadar, lichiditatea reprezintă posibilitatea companiei de a-și transforma rapid activele în numerar, necesar acoperirii datoriilor pe care aceasta le are, la termenul convenit [5] sau lichiditatea constă în „compararea activelor rapid realizabile cu datoriile pe termen scurt”[4].

Ratele tradiționale de măsurare a lichidității sunt următoarele [6]:

**Rata lichidității generale (curente)** – măsoară ponderea activelor curente în datoriile curente și se calculează potrivit modelului:

$$Rlg = \text{Active circulante} / \text{Datorii curente}$$

Indicatorul trebuie să înregistreze valori supraunitare, ceea ce ilustrează un fond de rulment patrimonial pozitiv.

**Rata lichidității imediate (testul acid)** – exprimă cel mai fidel nivelul lichidității, deoarece, din totalul activelor curente, sunt deduse valorile stocurilor (care sunt mai dificil de valorificat) și se calculează potrivit modelului:

$$Rlr = (\text{Active circulante} - \text{Stocuri}) / \text{Datorii curente}$$

**Rata lichidității imediate** – măsoară ponderea deținută de numerar și echivalente ale

numerarului în datoriile pe termen scurt. Indicatorul se bazează pe elementele cele mai lichide deținute de entitatea economică și se determină astfel:

$$Rli = (\text{Disponibilități} + \text{Titluri de plasament}) / \text{Datorii curente}$$

## 2. Metodologia cercetării

În scopul confirmării sau infirmării ipotezei: „În cadrul companiilor farmaceutice cotate la Bursa de Valori București există suficiente lichidități pentru acoperirea obligațiilor de plată”, demersul științific realizat a presupus utilizarea de modele economice și metode statistico-matematice specifice domeniului financiar. Eșantionul ales pentru cercetare este reprezentativ pentru industria farmaceutică, întrucât companiile listate și tranzacționate la Bursa de Valori București (**Zentiva**, **Biofarm și Antibiotice Iași**) dețin împreună o cotă de piață de peste 50%. Indicatorii de lichiditate au fost calculați pe baza raportărilor financiare anuale, pentru perioada 2006-2013 publicate pe site-ul [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro) și pe site-ul fiecărei entități economice listate.

Având în vedere variația indicatorilor de lichiditate, în vederea calculării acestora, s-a utilizat un model-scor similar modelului de scoring folosit de băncile comerciale în analiza bonității clienților. Scorul acordat pentru indicatorii lichiditate este prezentat în tabelul 1.

**Tabelul 1**

**Scorul acordat pentru indicatorii de lichiditate**

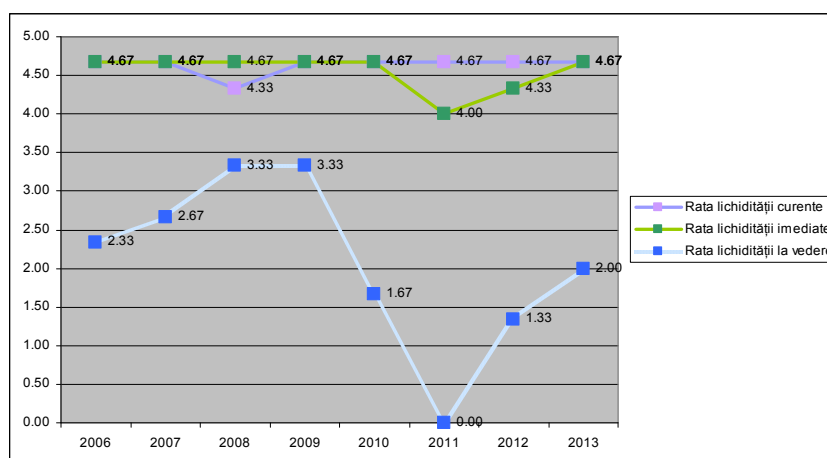
Rata lichidității curente		Rata lichidității reduse		Rata lichidității imediate	
Valori	Punctaj acordat	Valori	Punctaj acordat	Valori	Punctaj acordat
sub 0,5	0	sub 0,5	0	sub 0,2	0
0,5-1	1	0,5-1	1	0,2-0,3	1
1-1,5	2	1-0,8	2	0,3-1	2
1,5-2	3	0,8-1,5	3	1-1,5	3
2-2,5	4	1,5-2,5	4	1,5-2	4
>2,5	5	>2,5	5	>2	5

*Sursa: adaptat de autori, după modelele băncilor comerciale de calcul al bonității clienților*

## 3. Evoluțiile lichidității companiilor farmaceutice cotate la Bursa de Valori București

Pe baza valorilor individuale ale punctajelor acordate fiecărei entități economice cuprinse în cercetare, s-a calculat scorul mediu pentru fiecare an din perioada 2006-2013 (figura 1) conform modelului de mai jos [2]:

$$\text{Scor lichiditate /an} = \sum \text{punctaj acordat companiilor} / \text{număr companii}$$



**Figura 1. Evoluția scorului mediu anual, calculat pentru ratele de lichiditate în perioada 2006-2013**

*Sursa: prelucrat de autori, pe baza datelor din situațiile financiare anuale ale companiilor cuprinse în cercetare pe perioada 2006-2013, disponibile pe site-ul [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro) [7]*



Evoluția scorului mediu, calculat pentru rata de lichiditate curentă a companiilor cuprinse în cercetare, este relativ constantă pe perioada analizată, indicatorul înregistrând o traiectorie continuă până la nivelul anului 2008, an în care și-a diminuat valoarea cu 8% față de anul 2007. Începând cu anul 2009, valoarea indicatorului se îmbunătățește și se menține ca atare până la finele perioadei cercetate. În ceea ce privește lichiditatea imediată, indicatorul înregistrează o evoluție constantă pe perioada 2007-2010. În anul 2011, valoarea indicatorului scade cu 17% față de nivelul scorului înregistrat la nivelul anului 2010 și, doar în anul 2013, indicatorul revine la valoare înregistrată în anul 2010. Lichiditatea la vedere a evoluat oscilant pe perioada supusă cercetării, înregistrând creșteri în perioada 2008-2009 și diminuări în perioada 2010-2011. Deși se constată o îmbunătățire a indicatorului pe perioada 2012-2013, valorile sale medii nu au atins nici valorile din anul 2006.

#### **4. Concluzii**

Evoluția lichidității entităților economice cuprinse în cercetare ne conduce înspre formularea următoarelor concluzii:

- Pe perioada cuprinsă în cercetare, toate cele trei entități economice, înregistrează valori corespunzătoare ale lichidității curente de peste 2, astfel, încât valoarea activelor curente deținute, acoperă în întregime datoriile curente, companiile putând astfel să-și onoreze datoriile cu o scadență mai mică de un an;
- În privința lichidității imediate, toate cele trei companii înregistrează valori satisfăcătoare, o scădere a acestei rate având loc doar în anul 2011;
- În ceea ce privește rata lichidității la vedere, companiile analizate s-au confruntat cu unele dificultăți financiare, îndeosebi în anul 2011, cauza fiind determinată de creșterea duratei de încasare a creanțelor.

Cele prezentate în cadrul acestui studiu, permit validarea ipotezei cercetării și anume: „În cadrul companiilor farmaceutice cotate la Bursa de Valori București există suficiente lichidități pentru acoperirea obligațiilor de plată”.

#### **Bibliografie:**

1. BĂTRÂNCEA, Ioan; BĂTRÂNCEA, Larissa; STOIA, Ioan (2013), *Statistical study of the risk of bankruptcy in bank*, Revista Economică 65:5, pp. 18-30:  
<http://economice.ulbsibiu.ro/revista.economica/archive/65502batrancea&batrancea&stoia.pdf>;
2. BALTEȘ, Nicolae (coord.); MIHUȚ, Diana (2015), *Analiza performanței financiare la societățile listate și tranzacționate la Bursa de Valori București*, Sibiu – Teza de doctorat;
3. BERMAN, Karen; KNIGHT, Joe (2011), *Inteligența financiară: Ghidul managerului pentru înțelegerea adevăratei semnificații a cifrelor*, Editura Curtea Veche, București;
4. HIGGINS, Robert (2012), *Analysis for Financial Management*, Tenth Edition, McGraw – Hill International Edition, United States;
5. PETRESCU, Silvia (2010) *Analiză și diagnostic financiar-contabil*, Ediția a III-a revizuită și actualizată, Editura CECCAR, București;
6. VASILE, Ilie (2010), *Gestiunea financiară a întreprinderii*, Editura Meteor Press, București;
7. [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro).

### **CONSIDERAȚII PRIVIND APRECIEREA PERFORMANȚEI FINANCIARE PRIN INTERMEDIUL INDICATORILOR MODERNI DE CREARE DE VALOARE**

*Prof. univ., dr. Nicolae BALTEȘ,  
Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu, România  
Drd. Alexandra-Gabriela-Maria DRAGOE,  
Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu, România*

*This paper presents the evolution of the financial performance recorded during the period 2007-2013 by three societies from the construction sector whose securities are traded on a regulated market, assessed on the base of modern indicators of value creation: Economic Value Added (EVA),*

*Market Value Added (MVA) and Return on Capital Employed (ROCE). The values recorded by the indicators of value creation during the analyzed period lead us to the conclusion that, in general, the three societies faced with massive losses of shareholder's value. This unfavorable situation was determined mainly by the emergence and the persistence of the global financial crisis which contributed to the reduction of the societies activity and hence the societies profit, at the same time with the decrease of the construction's market price.*

**Key words:** *creare de valoare, performanță financiară, management bazat pe valoare.*

**Jel:** G32

## 1. Introducere

Crearea de valoare a înlocuit, în prezent, obiectivele managerilor, care se axau, în principal, pe obținerea unei profitabilități maxime (Helfert E., 2001). Criza economico-financiară mondială a impus regândirea conceptului de performanță a societății, și reorientarea managerilor către maximizarea averii acționarilor. Managementul valorii prezintă interes pentru: manageri, care doresc să crească valoarea societății; investitori, care sunt interesați de potențialul financiar al societății; creditorii; salariați etc. Utilizarea indicatorilor moderni de creare de valoare în aprecierea performanței financiare a companiilor a luat amploare odată cu constatarea că evaluarea performanței financiare a societăților doar prin prisma indicatorilor tradiționali, deși oferea, uneori, rezultate pozitive, companiile se confruntau, de fapt, cu grave dificultăți financiare. Astfel, relevanța rezultatelor oferite de analiza tradițională, clasică, a fost pusă sub semnul întrebării (Sulger, 2008). Cu scopul de a reda performanța într-un mod cât mai fidel, lucrarea își propune să aprecieze performanța financiară la trei societăți din sectorul construcțiilor din România, ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, pe perioada 2007-2013, din perspectiva evoluției indicatorilor moderni de creare de valoare.

## 2. Revizuirea literaturii de specialitate

Indicatorii moderni de creare de valoare sunt orientați, în principal, înspre risc și costul capitalului. Un avantaj al indicatorilor moderni este acela că ei nu se concentrează doar pe performanța istorică a societății, apreciată pe baza indicatorilor tradiționali, ci au în vedere performanța actuală și viitoare (Copeland, Koller, & Murrin, 2003). Dintre indicatorii moderni privind crearea de valoare, mai des utilizați în teoria și practica economică sunt:

**a) Valoarea economică adăugată – Economic Value Added (EVA)** reprezintă cel mai cunoscut indicator de măsurare a performanței echipei manageriale a companiei și exprimă valoarea nou-creată pentru acționarii acesteia. Criza economico-financiară mondială, care a debutat în anii 2007-2008, a determinat un număr tot mai mare de companii să aleagă un sistem de indicatori corespunzători de măsurare a performanței, cel mai des utilizat fiind EVA (Tully, 1993). Numeroase cercetări au concluzionat că utilizarea acestui indicator de către companii a influențat cursul acțiunilor, în sensul creșterii acestuia (Burkette&Hedley, 1997). De asemenea, prin intermediul EVA, se poate determina și calitatea actului decizional al managerilor precum și posibilitatea companiei de a se dezvolta în viitor (Fisher, 1995). EVA, cuantifică averea creată sau pierdută pentru acționarii unei companii de-a lungul unei perioade de timp și se determină potrivit modelului (Neculai Tabără, Andreea Vasiliu, 2013):

$$EVA = NOPAT - (CMPC \times \text{Capitalul total}),$$

unde **NOPAT** exprimă profitul operațional net după impozitare

**CMPC** – costul mediu ponderat al capitalului

**b) Valoarea de piață adăugată - Market Value Added (MVA)** exprimă eficiența de care echipa managerială a companiei dă dovadă în ceea ce privește gestionarea resurselor disponibile și se calculează ca diferență între capitalizarea bursieră și valoarea contabilă a capitalurilor proprii ale unei societăți (Kus, 2000), conform modelului:

$$MVA = \text{Capitalizarea bursieră} - \text{Valoarea contabilă a capitalurilor proprii}$$

Valoarea pozitivă a indicatorului demonstrează că managementul companiei a obținut valoare pentru acționari. Dimpotrivă, o valoare negativă a indicatorului, conduce la concluzia că aceasta a fost condusă într-un mod neperformant, ceea ce a determinat diminuarea averii acționarilor. MVA reprezintă și un indicator al încrederii de care beneficiază compania din partea investitorilor. Astfel,

dacă compania este performantă, aceștia sunt interesați în achiziția de acțiuni, ceea ce va determina creșterea prețului lor (Kus, 2000).

- c) **Rentabilitatea capitalului angajat – Return on Capital Employed (ROCE)** - estimează profitabilitatea investițiilor de capital efectuate de către o companie. ROCE se determină conform modelului (Vasilescu Laura, 2011):

$$\text{ROCE} = \frac{\text{Profit înainte de plăți dobânziri și impozitului}}{\text{Capitalul angajat}} \times 100$$

Atunci, când se dorește obținerea unui profit mai ridicat decât costul capitalului împrumutat, este necesar ca nivelul înregistrat de ROCE să fie superior ratei dobânzii pe care o plătește compania pentru împrumuturile contractate. Dacă nivelul ROCE este inferior levierului financiar, atunci asistăm la majorarea îndatorării companiei care va conduce la o diminuare a profitului acționarilor.

### 3. Cercetare privind evoluții ale indicatorilor moderni de creare de valoare la societăți din sectorul construcțiilor ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare la Bursa de Valori București

Cercetarea este efectuată pe perioada 2007-2013, considerată de noi reprezentativă, întrucât cuprinde atât o perioadă anterioară declanșării crizei, cât și perioada care a urmat acesteia. Analiza evoluției indicatorilor moderni de creare de valoare s-a realizat pe baza informațiilor furnizate de raportările financiare anuale publicate pe site-ul Bursei de Valori București ([www.bvb.ro](http://www.bvb.ro)) pentru trei societăți din sectorul construcțiilor: Condmag S.A., Impact Developer & Contractor S.A, și Transilvania Construcții S.A.

**Condmag S.A.** activează în domeniul lucrărilor de construcții ale proiectelor utilitare pentru fluide, cod CAEN (Rev.2) 4221. Societatea este listată la categoria a II-a a Bursei de Valori București din anul 1996, având un capital social subscris vărsat de 38.133.575,10 lei.

**Impact Developer & Contractor S.A.** are ca obiect principal de activitate dezvoltarea imobiliară, cod CAEN (Rev.2) 4110. Societatea este listată la Bursa de Valori București din anul 1996, și are un capital social subscris vărsat de 197.866.574 lei. În anul 2006, acțiunile sale au promovat la categoria I a Bursei de Valori București.

**Transilvania Construcții S.A.** este una dintre marile societăți de pe piața construcțiilor, având ca obiect de activitate realizarea de lucrări de construcții pentru clădirile rezidențiale și nerezidențiale, cod CAEN (Rev.2) 4120. Societatea este listată la Bursa de Valori București începând cu anul 1997, iar din anul 2008 acțiunile sale au promovat la categoria a II-a. Societatea deține un capital social subscris și vărsat de 31.211.499 lei.

În tabelul 1, sunt prezentate rezultatele contabile brute și rezultatele din activitatea operațională (profit sau pierdere) înregistrate de companiile cercetate pe perioada 2007-2013.

**Tabelul 1**

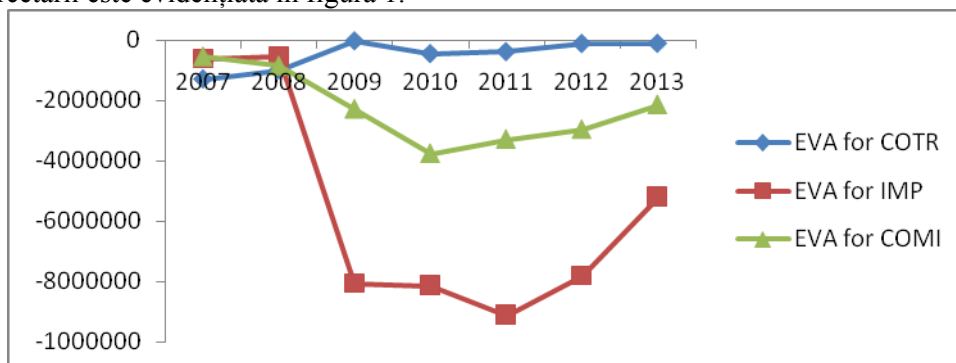
#### Rezultatele brute și operaționale (profit sau pierdere) înregistrate de companiile cercetate pe perioada 2007-2013

Anul	Rezultatul brut			Rezultatul operațional		
	COMI	IMP	COTR	COMI	IMP	COTR
2007	profit	profit	profit	profit	profit	profit
2008	profit	profit	profit	profit	profit	profit
2009	profit	profit	profit	profit	profit	profit
2010	profit	pierdere	profit	profit	pierdere	profit
2011	profit	pierdere	profit	profit	pierdere	profit
2012	pierdere	pierdere	profit	pierdere	pierdere	profit
2013	pierdere	pierdere	profit	pierdere	pierdere	profit

Pe întreaga perioadă 2007-2013, doar compania COTR a înregistrat profit, celelalte două intrând în zona pierderilor înspre a doua parte a intervalului cercetat (IMP începând cu anul 2010, iar COMI începând cu anul 2012).

### 3.1. Evoluția Valorii Economice Adăugate (EVA)

Pe perioada 2007-2013, evoluția Valorii Economice Adăugate (EVA), la cele trei societăți supuse cercetării este evidențiată în figura 1.



- lei-

EVA	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
COMI	-544.495	-848.672	-2.286.833	-3.768.198	-3.289.342	-2.964.178	-2.139.798
IMP	-609.823	-543.124	-8.071.978	-8.147.821	-9.128.025	-7.824.568	-5.197.267
COTR	-1.299.912	-990.130	-17.224	-445.051	-379.640	-105.374	-101.745

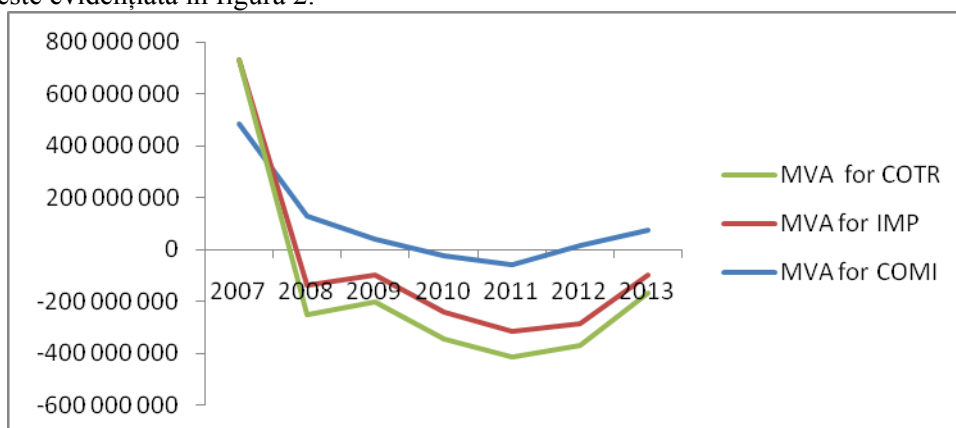
**Figura 1. Evoluția indicatorului EVA pe perioada 2007-2013**

*Sursa: Prelucrare proprie a autorilor pe baza datelor furnizate de portalul [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro)*

În cazul companiilor cuprinse în cercetare, EVA înregistrează valori negative pe întreaga perioadă 2007-2013, determinată, în principal, de reducerea valorii cifrei de afaceri și implicit a profitului operațional, pe fondul creșterii costului capitalului, ceea ce conduce la concluzia că acționarii celor trei companii au înregistrat pe întreaga perioadă cercetată pierderi de valoare.

### 3.2. Evoluția Valorii de Piață Adăugată (MVA)

Pe perioada 2007-2013, evoluția Valorii de Piață Adăugată (MVA), la societățile cuprinse în cercetare este evidențiată în figura 2.



-lei-

MVA	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
COMI	483.633.174	130.877.980	39.324.325	-	-57.164.143	15.336.054	74.730.219
IMP	247.583.580	-	-	-	-	-	-
COTR	712.433	109.126.176	101.674.216	101.816.120	-95.431.523	-79.636.613	-67.908.656

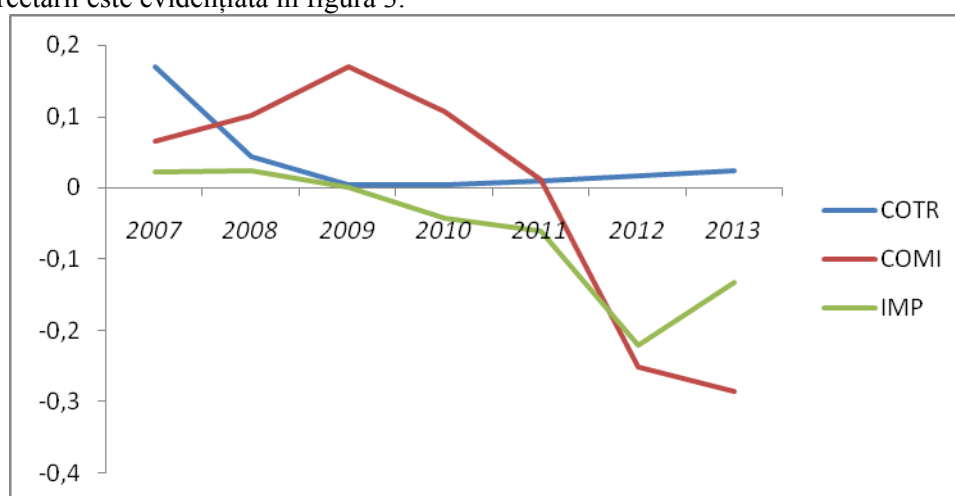
**Figura 2. Evoluția indicatorului MVA pe perioada 2007-2013**

*Sursa: Prelucrare proprie a autorilor pe baza datelor furnizate de portalul [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro)*

Reducerea capitalizării bursiere pe perioada 2007-2013 a avut drept consecință diminuarea valorică a MVA. Dacă, la nivelul anului 2007, constatăm o valoare corespunzătoare a capitalizării bursiere la cele trei companii, mult superioară valorii capitalurilor proprii, începând cu anul 2008, pe fondul scăderii încrederii investitorilor în acțiunile companiilor, asistăm la reducerea valorică a capitalizării bursiere sub nivelul valorii capitalurilor proprii. Acest fapt conduce înregistrarea de valori negative ale indicatorului, încă din anul 2008, pentru companiile IMP și COTR, iar din anul 2010 și pentru compania COMI. O ușoară îmbunătățire a valorii indicatorului, determinată de aprecierea cursului bursier și creșterea capitalizării bursiere începând cu anul 2012, se constată doar pentru compania COMI, celelalte două companii continuând să înregistreze valori negative ale MVA până la finele perioadei cuprinse în cercetare.

### 3.3. Evoluția Rentabilității capitalului angajat (ROCE)

Pe perioada 2007-2013, evoluția Rentabilității capitalului angajat (ROCE) la cele trei societăți supuse cercetării este evidențiată în figura 3.



-%-

ROCE	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
COMI	0.0644	0.1006	0.1688	0.1066	0.0100	-0.2513	-0.2862
IMP	0.0232	0.0244	0.0012	-0.0419	-0.0607	-0.2203	-0.1320
COTR	0.1694	0.0446	0.0048	0.0049	0.0093	0.0177	0.0239

**Figura 3. Evoluția indicatorului ROCE de-a lungul perioadei 2007-2013**

*Sursa: Prelucrare proprie a autorilor pe baza datelor furnizate pe portalul [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro)*

În cazul companiilor cercetate, ROCE înregistrează valori reduse pe întreaga perioadă analizată, chiar și valori negative, urmare a pierderilor contabile, înregistrate de compania COMI ( în ultimii doi ani supuși cercetării) și compania IMP (începând cu anul 2010). COTR este singura companie supusă cercetării care înregistrează valori pozitive ale indicatorului, dar foarte reduse pe perioada supusă cercetării.

#### 4. Concluzii

Cercetarea realizată a demonstrat importanța evidențierii indicatorilor moderni în aprecierea performanței financiare a companiilor. Pe perioada 2007-2013, la companiile cercetate, asistăm la reducerea valorii cifrei de afaceri și implicit a profitului operațional pe fondul creșterii costului capitalului, la reducerea valorică a capitalizării bursiere sub nivelul valorii capitalurilor proprii, precum și la majorarea îndatorării companiilor cu consecințe directe asupra diminuării profitului acționarilor.

#### Bibliografie:

1. BALTEȘ Nicolae (coord.), „Analiza economico-financiară a întreprinderii”, Editura

- Universității „Lucian Blaga”, Sibiu, 2013.
2. BURKETTE, G.D., HEDLEY, T.P., „*The Truth about Economic Value Added*”, CPA Journal, vol. 67, nr.7, 1997.
  3. COPELAND, T., KOLLER, T., & MURRIN, J., „*Valuation: Measuring and managing the Value of Companies*”, 3 rd Edition, New York: John Wiley and Sons, Inc, 2003.
  4. FISHER, A.B., „*Creating Stockholder Wealth*”, Fortune, 132 (12), 1995.
  5. HELFERT, E., „*Financial Analysis Tools and Techniques – A Guide for Managers*”, USA: McGraw Hill, 2001.
  6. KOLLER, T., GOEDHART, M., WESSELS, D., McKinsey and Company, „*Valuation, Measuring and Managing the Value of Companies*”, Fifth edition, John Wiley& Sons, Inc, 2010.
  7. KUS, C., „*Company Valuation*”, Wien, 2000.
  8. SULGER, R.-M., „*Valoarea economică adăugată. O cercetare empirică*”, Revista Oeconomica (1), pp. 149-188, 2008.
  9. TABĂRĂ N., VASILIU A., „*Relevanța indicatorilor în măsurarea performanțelor întreprinderii*”, Revista Economica, nr 1, (83), 2013.
  10. TULLY, S., „*The Real Key to Creating Wealth*”, Fortune Magazine, 1993.
  11. [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro)
  12. <http://www.transilvaniaconstructii.ro/>
  13. <http://www.impactsa.ro/>
  14. <http://www.condmag.ro/indexplin.php?care=&lang=>

## **ASPECTE SPECIFICE ALE ANALIZEI VENITURILOR ȘI CHELTUIELILOR ÎN ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE CONFORM NOILOR REGLEMENTĂRI CONTABILE**

*Conf. univ. dr. Nelea CHIRILOV, ASEM*

*This article presents the analysis of structural peculiarities of the incomes and expenses within the non-profit organizations in terms of implementing new national accounting regulations. Particular attention was given to a specific information base that delivers initial data for analysis and decision making structure of the incomes and expenses. In order to deepen the research, various aspects of the analysis of the incomes and expenses within the non-profit organizations were illustrated and the impact of information obtained on developing optimal and rational economic decisions was presented.*

**Cuvinte-cheie:** venituri și cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială, alte venituri și cheltuieli, venituri și cheltuieli din activitatea economică, organizații necomerciale.

**JEL: M49**

În cadrul organizațiilor necomerciale, odată cu implementarea noilor reglementări contabile, apare necesitatea perfecționării metodologiei analizei veniturilor și cheltuielilor, precum și pregătirea continuă a personalului ce efectuează această analiză.

În această ordine de idei, trebuie menționat că, pentru realizarea reușită a analizei veniturilor și cheltuielilor în organizațiile necomerciale, se vor aplica prevederile Recomandărilor metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate (SNC) și ale Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale [1].

În calitate de moment specific activității organizațiilor necomerciale autohtone, este necesar să fie indicat faptul că există particularități privind conținutul și clasificarea veniturilor și cheltuielilor. Astfel, o importanță deosebită, în cadrul analizei veniturilor și cheltuielilor organizației necomerciale, o constituie identificarea și clasificarea elementelor componente ale acestora.

O sinteză generalizată a conținutului economic al veniturilor și cheltuielilor organizației necomerciale, în funcție de natură acestora, este prezentată în tabelul 1.

## Clasificarea veniturilor și cheltuielilor organizației necomerciale după natură

Tipuri de venituri și cheltuieli	Conținutul economic
<b>Venituri și cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială</b>	<i>Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială</i> – veniturile sub formă de granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, alte finanțări și încasări a căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale aferente activității statutare. <i>Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială</i> – cheltuielile suportate din contul mijloacelor cu destinație specială.
<b>Alte venituri și cheltuieli (cu excepția veniturilor din activitatea economică)</b>	<i>Alte venituri și cheltuieli</i> ale organizației necomerciale cuprind: 1) plusurile și lipsurile (pierderile) de active identificate în urma inventarierii; 2) datoriile și creanțele decontate în legătură cu expirarea termenelor de prescripție; 3) veniturile și cheltuielile din vânzarea activelor nefolosite; 4) veniturile din predarea în locațiune pe bază neregulată a activelor organizației necomerciale; 5) veniturile din recuperarea prejudiciului material; 6) alte venituri și cheltuieli, care nu sunt legate de misiuni speciale sau activități economice statutare concrete.
<b>Venituri și cheltuieli din activitatea economică</b>	<i>Veniturile din activitatea economică</i> cuprind: 1) venituri din activitatea de producție, vânzare de bunuri, executarea lucrărilor și prestarea serviciilor; 2) venituri financiare (venituri din diferențe de curs valutar și de sumă, dobânzi, cu excepția celor aferente mijloacelor cu destinație specială, investiții, alte venituri financiare); 3) venituri rezultate din recompensele primite pentru compensarea cheltuielilor sau pierderilor din calamități naturale sau alte evenimente excepționale; 4) alte venituri aferente activității economice. <i>Cheltuielile din activitatea economică</i> cuprind cheltuielile aferente obținerii veniturilor din activitatea economică indicată mai sus.

**Sursa:** Elaborat de autor în baza indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale [1]

În opinia autorului, clasificarea veniturilor și cheltuielilor organizației necomerciale, conform noilor SNC, asigură un grad mai relevant de veridicitate a informațiilor privind mărimea și modificarea veniturilor și cheltuielilor și elementelor sale componente.

O problemă de bază a analizei veniturilor și cheltuielilor în organizațiile necomerciale o constituie selectarea adecvată a modalității de studiere structurală a acestora. Examinarea literaturii din domeniul analizei economico-financiare arată că există diverse modalități tehnice de analiză structurală. În particular, savantul autohton N.N. Țiriulnicova [3, p.310-314] propune examinarea modificărilor structurale a fluxurilor de numerar printr-una din următoarele două modalități: *analiza separată* sau *analiza îmbinată*. După părerea autorului, aceste modalități tehnice pot fi aplicate și la analiza structurală a veniturilor și cheltuielilor.

Problema selectării adecvate a modalității tehnice de analiză structurală a veniturilor și cheltuielilor în organizațiile necomerciale impune cercetarea detaliată a particularităților acestora, generalizate în tabelul 2.

Din cele prezentate în tabelul de mai sus, conchidem că modalitățile cercetate au putere informațională diferită. În opinia autorului, alegerea modalității de analiză structurală a veniturilor și cheltuielilor în organizațiile necomerciale trebuie să se efectueze în funcție de interesele diferiților utilizatori ai rezultatelor analizei.

Tabelul 2

**Particularitățile modalităților tehnice de analiză structurală a veniturilor și cheltuielilor în organizațiile necomerciale**

Modalitatea tehnică de analiză	Esența	Avantaje	Dezavantaje
<b>Analiza separată a structurii veniturilor și cheltuielilor</b>	Presupune calcularea cotei fiecărui element component în valoarea totală a veniturilor sau respectiv a cheltuielilor.	<ul style="list-style-type: none"> <li>♦ Nu necesită calcule dificile;</li> <li>♦ Acces liber la sursa informațională – situația de venituri și cheltuieli.</li> </ul>	Nu presupune studierea raportului între venituri și cheltuieli.
<b>Analiza îmbinată a structurii veniturilor și cheltuielilor</b>	<p>Presupune efectuarea următoarelor etape de analiză:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Se formează două grupe: venituri și cheltuieli. Apoi, se calculează suma totală pe fiecare grupă.</li> <li>2. Se compară suma totală a veniturilor cu suma totală a cheltuielilor și cea mai mare din ele se prezintă ca 100%.</li> <li>3. Fiecare element component al veniturilor și cheltuielilor se exprimă în procente la suma din punctul de mai sus.</li> <li>4. Totalul veniturilor și cheltuielilor se egalează prin excedentul net al perioadei de gestiune sau deficitul net al perioadei de gestiune.</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>♦ Acces liber la sursa informațională – situația de venituri și cheltuieli;</li> <li>♦ Permite interpretarea raportului între venituri și cheltuieli.</li> </ul>	Nu permite a contrapune proporțiile calculate în dinamică (sau cu nivelul planificat), dacă se schimbă grupa elementelor preponderente. De exemplu, comparațiile devin ineficiente, dacă în anul precedent veniturile au fost mai mari decât cheltuielile, iar în anul curent situația s-a modificat cardinal.

*Sursa: Elaborat de autor în baza generalizării surselor bibliografice*

În continuare, este prezentată situația de venituri și cheltuieli a organizației necomerciale – asociația obștească „E-R”, pe anul 2014, elaborată conform noilor SNC.

Tabelul 3

**Situația de venituri și cheltuieli de la 01 ianuarie până la 31 decembrie 2014**

Indicatori	Perioada de gestiune	
	precedentă	curentă
Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială	4 467 976	2 644 793
Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială	4 467 976	2 644 793
<b>Excedent (deficit) aferent mijloacelor cu destinație specială</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)	14 508	13 498
Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)	12 451	10 949
<b>Excedent (deficit) aferent altor activități</b>	<b>2 057</b>	<b>2 549</b>
Venituri din activitatea economică	980 696	635 970
Cheltuieli din activitatea economică	680 437	777 096
<b>Rezultatul: profit (pierdere) din activitatea economică</b>	<b>300 259</b>	<b>(141 126)</b>
Cheltuieli privind impozitul pe venit	24 021	
<b>Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune</b>	<b>278 295</b>	<b>(138 577)</b>

În cele ce urmează, în tabelul 4, va fi prezentată *analiza separată a structurii veniturilor și cheltuielilor după natură* la asociația obștească „E-R”, în anii 2013-2014. În calitate de sursă informațională servește situația de venituri și cheltuieli, prezentată în tabelul 3.



Tabelul 4

## Analiza separată a structurii veniturilor și cheltuielilor după natură

Indicatori	Anul 2013		Anul 2014	
	Suma, lei	Pondere, %	Suma, lei	Pondere, %
<b>Venituri</b>				
1. Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială	4 467 976	81,78	2 644 793	80,28
2. Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)	14 508	0,27	13 498	0,41
3. Venituri din activitatea economică	980 696	17,95	635 970	19,31
<b>Total venituri</b>	<b>5 463 180</b>	<b>100,00</b>	<b>3 294 261</b>	<b>100,00</b>
<b>Cheltuieli</b>				
1. Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială	4 467 976	86,18	2 644 793	77,04
2. Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)	12 451	0,24	10 949	0,32
3. Cheltuieli din activitatea economică	680 437	13,12	777 096	22,64
4. Cheltuieli privind impozitul pe venit	24 021	0,46	-	-
<b>Total cheltuieli</b>	<b>5 184 885</b>	<b>100,00</b>	<b>3 432 838</b>	<b>100,00</b>

Din datele tabelului 4, rezultă că componența veniturilor la asociația obștească „E-R”, în anul 2014, are un caracter comparativ stabil. Componenta principală a veniturilor, în anii 2013-2014, au constituit-o veniturile aferente mijloacelor cu destinație specială. Aceste venituri dețineau cota de 81,78% în totalul veniturilor, în anul 2013, micșorându-se până la 80,28%, în anul 2014. În același timp, se observă că, pe parcursul anului 2014, s-a majorat ponderea veniturilor din activitatea economică cu 1,36 (de la 17,95%, în anul 2013, la 19,31%, în anul 2014) puncte procentuale în totalul veniturilor. De asemenea, a crescut și cota altor venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică) cu 0,14 (0,41% – 0,27%) puncte procentuale în totalul veniturilor.

În componența cheltuielilor, cota predominantă a aparținut cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială care deținea 86,18% în anul 2013 diminuându-se până la 77,04% în anul 2014, sau cu 9,14 puncte procentuale. O tendință de îngrijorare o reprezintă majorarea cheltuielilor din activitatea economică în condițiile diminuării veniturilor din activitatea economică. În consecință, se observă creșterea cotei cheltuielilor din activitatea economică 9,52 (de la 13,12%, în anul 2013, la 22,64%, în anul 2014) puncte procentuale în totalul cheltuielilor. Printre modificările structurale se evidențiază faptul că, în anul 2014, nu au fost înregistrate cheltuieli privind impozitul pe venit, care, în anul 2013, au deținut cota 0,46% din totalul cheltuielilor. Restul modificărilor survenite în structura cheltuielilor nu au fost atât de însemnate.

Alt aspect analitic, care prezintă interes practic pentru utilizatorii situațiilor financiare ale organizației necomerciale, constă în aprecierea structurii veniturilor și cheltuielilor și interpretarea raportului între acestea. Necesitatea analizei acestui aspect rezultă din importanța informației analitice pentru fundamentarea și adoptarea deciziilor de finanțare atât de fondatori, cât și de membrii și organele de conducere ale organizației necomerciale, finanțatorii, donatorii, sponsorii, autoritățile publice, furnizorii, creditorii etc.

Prin urmare, în baza informației din situația de venituri și cheltuieli (tabelul 3), se va efectua analiza îmbinată a structurii veniturilor și cheltuielilor după natură la asociația obștească „E-R” în anii 2013-2014.

Din datele tabelului 5, se observă că la asociația obștească „E-R”, în cursul anului 2013, suma veniturilor totale a fost mai mare decât cheltuielile totale înregistrate în această perioadă. Acest fapt denotă că, în anul 2013, asociația obștească „E-R”, din veniturile totale (5463180 lei), a acoperit cheltuielile totale (5184885 lei) și la dispoziția organizației necomerciale au mai rămas 5,09% din venituri, ceea ce a reprezentat excedentul net al perioadei de gestiune (278295 mii lei). În consecință, situația dată arată că, în anul 2013, asociația obștească a avut o structură optimă a veniturilor și cheltuielilor, ceea ce i-a permis să-și îmbunătățească performanțele activității statutare.

Tabelul 5

## Analiza îmbinată a structurii veniturilor și cheltuielilor după natură

Indicatori	Anul 2013		Anul 2014	
	Suma, lei	Pondere, %	Suma, lei	Pondere, %
<b>Venituri</b>				
1. Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială	4 467 976	81,78	2 644 793	77,04
2. Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)	14 508	0,27	13 498	0,39
3. Venituri din activitatea economică	980 696	17,95	635 970	18,53
<b>Total venituri</b>	<b>5 463 180</b>	<b>100,00</b>	<b>3 294 261</b>	<b>95,96</b>
<b>Deficit net al perioadei de gestiune</b>	-	-	<b>138 577</b>	<b>4,04</b>
<b>Cheltuieli</b>				
1. Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială	4 467 976	81,78	2 644 793	77,04
2. Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)	12 451	0,23	10 949	0,32
3. Cheltuieli din activitatea economică	680 437	12,46	777 096	22,64
4. Cheltuieli privind impozitul pe venit	24 021	0,44	-	-
<b>Total cheltuieli</b>	<b>5 184 885</b>	<b>94,91</b>	<b>3 432 838</b>	<b>100,00</b>
<b>Excedent net al perioadei de gestiune</b>	<b>278 295</b>	<b>5,09</b>	-	-

În anul 2014, situația a fost radical opusă, adică mărirea veniturilor totale înregistrate (3294261 lei) a fost mai mică față de sumă cheltuieli totale (3432838 lei). Prin urmare, în anul 2014, a fost înregistrat deficit net al perioadei de gestiune în sumă de 138577 lei, care a constituit 4,04% din mărirea cheltuielilor totale. Deci, în dinamică, se remarcă modificări nefavorabile în structura veniturilor și cheltuielilor la asociația obștească „E-R”.

Pentru activitatea financiară a organizației necomerciale, este importantă cunoașterea evoluției corelației între cheltuieli și venituri, întrucât aceasta permite determinarea unor concluzii privind comportamentul cheltuielilor și contribuția acestora la generarea de venituri. Între diverse categorii de cheltuieli și venituri, se stabilesc corelații care contribuie la obținerea rezultatului final (excedent / profit (deficit / pierdere)).

În scopul studierii în profunzime a analizei corelației între cheltuieli și venituri, se aplică diverse metode specifice care pot aduce informații valoroase managementului, dar și creditorilor sau altor categorii de utilizatori. Una din metodele de analiză a corelației menționate constă în calcularea și interpretarea *ratei de eficiență a cheltuielilor* cu semnificația *cheltuieli la 100 lei venituri*. Esența acestui indicator constă în faptul că furnizează informații privind dinamica cheltuielilor, comparativ cu dinamica veniturilor.

În continuare, se va studia concordanța dintre cheltuielile și veniturile înregistrate în anii 2013-2014 la asociația obștească „E-R”.

Pe baza datelor prezentate în tabelul 6, se observă că se înregistrează o majorare a ratei de eficiență a cheltuielilor totale de la 94,91 lei/100 lei în anul 2013 la 104,21 lei/100 lei în anul 2014, sau cu 9,30 lei/100 lei. Această tendință se explică prin faptul că, la asociația obștească „E-R”, în anul 2014, dinamica cheltuielilor din activitatea economică a depășit dinamica veniturilor din activitatea economică, astfel nivelul rata de eficiență a cheltuielilor din activitatea economică a constituit 122,19 lei/100 lei, ceea ce a contribuit la înregistrarea deficitului net al perioadei de gestiune.

În concluzie, este de menționat faptul că perfecționarea și efectuarea analizei veniturilor și cheltuielilor în organizațiile necomerciale prezintă multiple avantaje și pot contribui la obținerea informațiilor necesare pentru fundamentarea unor decizii economice optime.

Tabelul 6

## Analiza corelației între cheltuieli și venituri în dinamică

Venituri	Suma, lei		Cheltuieli	Suma, lei		Rata de eficiență a cheltuielilor	lei/100 lei	
	Anul 2013	Anul 2014		Anul 2013	Anul 2014		Anul 2013	Anul 2014
1	2	3	4	5	6	7	$8=5 \div 2 \times 100$	$9=6 \div 3 \times 100$
Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială	4467976	2644793	Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială	4467976	2644793	Rata de eficiență a cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială	100,00	100,00
Alte venituri	14508	13498	Alte cheltuieli	12451	10949	Rata de eficiență a altor cheltuieli	85,82	81,12
Venituri din activitatea economică	980696	635970	Cheltuieli din activitatea economică	680437	777096	Rata de eficiență a cheltuielilor din activitatea economică	69,38	122,19
<b>Total venituri</b>	<b>5463180</b>	<b>3294261</b>	<b>Total cheltuieli</b>	<b>5184885</b>	<b>3432838</b>	<b>Rata de eficiență a cheltuielilor totale</b>	<b>94,91</b>	<b>104,21</b>

**Bibliografie:**

1. Indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale. Aprobate prin ordinul ministrului finanțelor nr.188 din 30 decembrie 2014. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 11-21 (5053-5063) din 23.01.2015.
2. SPĂTARU L. *Analiza economico-financiară. Instrument al managementului întreprinderilor*. Ed. a II-a. București: Economică, 2010. 600 p.
3. ȚIRIULNICOVA N. (coordonator) ș.a. *Analiza rapoartelor financiare*. Ed. a II-a, revăzută. Chișinău: Asociația Obștească „ACAP RM”, 2011. 400 p.

**MODALITĂȚI DE ANALIZĂ A EFICIENȚEI UTILIZĂRII FORȚEI DE MUNCĂ  
ÎN ENTITĂȚILE COMERȚULUI CU AMĂNUNTUL**

**Conf. univ. dr. Valentina GORTOLOMEI, ASEM**

*Realistic appreciation of labor force efficiency is directly connected to factorial analysis of labor productivity. In this point the requirements related to factorial analysis of labor productivity naturally rise, especially concerning determination of direction and dimension of factors influence under the conditions of specific character of certain activities.*

*Factorial analysis of labor productivity in commercial activity has some peculiarities determined by: provision with necessary funds of merchandises; level of acclivity mechanization; modifications in staff composition and sales structure etc.*

*An exhaustive study of these factors will contribute to reserves' detection in order to grow labor productivity and increase the veracity of information used in labor force management.*

**Cuvinte-cheie:** *productivitatea muncii, analiza factorială, factori generali și detaliați, sisteme factoriale, rezerve, legături cauzale.*

Asigurarea și folosirea rațională a forței de muncă în entitățile comerciale influențează favorabil procesul de circulație a mărfurilor, determină, în mare parte, nivelul de servire a consumatorilor și nivelul relativ al costului, în cadrul căruia costul cu retribuirea personalului comercial ocupă o pondere de 50-60%. În contextul dat, este destul de actuală problema eficienței utilizării potențialului uman.

Deoarece unul din cei mai importanți indicatori, ce exprimă eficiența muncii este productivitatea muncii, în continuare, vom aborda problema analizei ei, ținând cont de specificul procesului de comercializare. De regulă, productivitatea muncii, la nivelul entității comerciale, se calculează în expresie valorică și reprezintă raportul dintre volumul vânzărilor și numărul mediu de salariați. Ținând cont de specificul procesului de comercializare, în activitatea practică a acestor entități, se aplică așa indicatori, ca: productivitatea medie a unui salariat și productivitatea medie a unui lucrător operativ. Ambii acești indicatori sunt utilizați în analiza economică, fiecare dintre ei având o altă valență informațională.

Pentru a stabili mărimea și tendința modificării productivității muncii, este necesară analiza factorială a ei. Productivitatea muncii depinde de o mulțime de factori, care fac parte din mai multe sisteme de legături cauzale. De aceea, din punct de vedere factorial, productivitatea muncii poate fi analizată după mai multe dependențe factoriale, dintre care o parte le vom reflecta în continuare.

Un prim sistem factorial, care evidențiază legătura dintre timpul de muncă și productivitatea muncii pe unitate de timp, implicată în calcul, se prezintă astfel:

$$W_a = T * W_t(1)$$

unde:  $W_a$  exprimă productivitatea medie anuală a unui salariat;

$T$  – timpul de muncă (în zile, ore) pe parcursul anului;

$W_t$  – productivitatea medie pe unitate de timp, implicată în calcul (zilnică, orară).

„Potrivit acestui sistem, principalele rezerve de sporire a productivității muncii vizează utilizarea completă a timpului de muncă și creșterea permanentă a vânzărilor pe unitate de timp. Pentru exemplificare, s-au utilizat datele entității „Z”, prezentate în tabelul 1.

**Tabelul 1**

**Informație inițială**

Indicatori	Per. precedentă	Per. raportată
1. Productivitatea medie anuală a unui salariat, lei	149147	161569
2. Timpul de muncă, zile	248	251
3. Productivitatea medie zilnică a unui salariat, lei	601,4	643,7

În acest caz:

1. Modificarea timpului de muncă a contribuit la creșterea productivității medii anuale cu 1804,2 lei [ (251-248) \*643,7].

2. modificarea productivității medii zilnice a dus la creșterea productivității medii anuale cu 10617,3 lei [ 251 \*(643,7-601,4) ].

Deci, realizarea unui spor al productivității anuale de 12422 lei (161569 – 149147) este rezultatul folosirii mai efective a timpului de muncă, cât și a însăși forței de muncă. Totuși, trebuie menționat că o creștere prioritară a indicatorului analizat a avut loc în baza factorului calitativ, ceea ce constituie un moment pozitiv în activitatea entității analizate.

Al doilea model pune în evidență faptul că productivitatea medie anuală, în entitățile comerciale, este influențată de componența personalului, de modificarea ponderii acelor categorii de personal, care contribuie direct la desfacerea mărfurilor. Deoarece, nemijlocit, la vânzarea mărfurilor, sunt implicați lucrătorii operativi (inclusiv vânzătorii), apoi și productivitatea muncii la nivel de entitate, în mod direct, depinde de modificarea productivității lucrătorilor operativi (vânzătorilor) și a ponderii lor în numărul total de personal.

Acțiunea factorului structural poate conduce la sporirea productivității muncii fără ca aceasta să însemne și o creștere a forței productive a muncii. De aceea, pentru delimitarea efortului propriu în sporirea productivității muncii, este necesar să se stabilească mărimea și sensul influenței acestui factor. În plan general, dependența poate fi prezentată prin relațiile:

$$W_s = \frac{NI_{op}}{Ns} * \frac{VP}{NI_{op}}; (2) \quad W_s = \frac{NI_{op}}{Ns} * \frac{Nv}{NI_{op}} * \frac{VP}{Nv}; (3)$$

unde:

$\frac{NI-op}{Ns}$  – ponderea lucrătorilor-operativi în total număr de personal;

$\frac{VF}{NI-op}$  – productivitatea medie anuală a unui lucrător-operativ;

$\frac{Ns}{NI-op}$  – ponderea vânzătorilor în numărul lucrătorilor-operativi;

$\frac{VF}{Ns}$  – productivitatea medie a unui vânzător.

În condițiile comercializării mărfurilor prin autoservire, formă modernă de vânzare ce predomină, la etapa actuală, în ramura comerțului, pentru delimitarea efortului propriu în sporirea productivității medii mai corect este a aplica modelul (2).

Informația necesară pentru calculul influenței acestor factori este prezentată în tabelul 2.

**Tabelul 2**

**Situația numărului de personal și a productivității muncii**

Indicatori	Perioada precedentă	Perioada raportată
1. Volumul de vânzări, mii lei	48177,5	51222,1
2. Numărul de salariați - total	300	295
3. Inclusiv: lucrători operativi	224	218
4. Productivitatea muncii, lei:		
- unui salariat	160591,7	173634,2
- unui lucrător-operativ	215078,1	234963,7
5. Ponderea lucrătorilor operativi în numărul total de salariați, %	74,67	73,90

Prin aplicarea metodelor tradiționale ale analizei economice, s-a stabilit că, în urma reducerii ponderii lucrătorilor operativi în numărul total de salariați, productivitatea medie pe salariat s-a redus cu 1634,6 lei, iar sporirea productivității muncii unui lucrător operativ a dus la majorarea indicatorului analizat cu 14695,4 lei. Prin urmare, putem menționa că majorarea productivității medii anuale a unui salariat a avut loc, totalmente, pe baza efortului propriu al lucrătorilor operativi. În același timp, creșterea ponderii personalului administrativ în numărul total de salariați cu 0,77% a dus la diminuarea indicelui productivității medii anuale a unui salariat cu 0,01% [(25,33-26,10) / (100-25,33)].

Înzestrarea entităților comerciale cu amănuntul cu mijloace de muncă mecanizate are drept efect reducerea consumului de muncă și asigură creșterea sensibilă a productivității muncii. Efectul creșterii gradului de înzestrare tehnică asupra productivității muncii lucrătorilor operativi se calculează după modelele:

$$Wl-op = \frac{MF}{NI-op} * \frac{VF}{MF} ; (4) \quad Wl-op = \frac{MFa}{NF} * \frac{MF}{NI-op} * \frac{VF}{MFa} ; (5)$$

unde:

$\frac{MFa}{MF}$  – ponderea mijloacelor fixe active în total mijloace fixe;

$\frac{MF}{NI-op}$  – gradul de înzestrare tehnică;

$\frac{VF}{MFa}$  – eficiența utilizării mijloacelor fixe active.

Pentru exemplificare, se folosesc datele entității „Z” prezentate în tabelul 3.

Astfel: 1. Modificarea ponderii mijloacelor fixe active, în total mijloace fixe, a dus la creșterea productivității medii a unui lucrător operativ cu

$$(+0,195) * 206549 * 48,70 = + 19,6 \text{ mii lei}$$

2. Modificarea gradului de înzestrare tehnică a sporit productivitatea medie a unui lucrător operativ cu

$$2,333 * (+8593) * 48,70 = + 9,8 \text{ mii lei}$$

3. Modificarea randamentului utilizării mijloacelor fixe active a dus la diminuarea productivității medii a unui lucrător operativ cu

$$2,333 * 215142 * (-1,9) = - 9,5 \text{ mii lei}$$

## Situția înzestrării tehnice

Indicatori	Perioada precedentă	Perioada raportată	Abaterea absolută
1. Volumul de vânzări, mii lei	48177,5	51222,1	
2. Valoarea medie a mijloacelor fixe, mii lei	46267,0	46901,1	
3. Inclusiv: mijloace fixe active	989,3	1094,5	
4. Numărul mediu de lucrători operativi, persoane	224	218	
5. Ponderea mijloacelor fixe active în total mijloace fixe, %	2,138	2,333	+ 0,195
6. Gradul de înzestrare tehnică, lei	206549	215142	+ 8593
7. Randamentul mijloacelor fixe active, lei	48,70	46,80	- 1,9
8. Productivitatea muncii unui lucrător-operativ, mii lei	215,08	234,96	-19,9

În baza rezultatelor obținute, se poate menționa că, deși s-a exceptat păstrarea cerinței obligatorii – ca indicele înzestrării tehnice să fie mai devansat față de indicele productivității (104,3% < 109,4%), entitatea mai dispune de rezerve de sporire a productivității din contul utilizării eficiente a mijloacelor fixe active. În mod general, aici măsurile de majorare a productivității muncii constau în optimizarea celor trei factori, implicați direct.

În activitatea de comerț, productivitatea muncii este strâns legată și de un asemenea factor specific, ca asigurarea entității cu fondul de marfă necesar (cantitativ, calitativ și structural). Modelul aplicat este:

$$Wl-op = \frac{SM}{NI-op} * \frac{VF}{SM}; \quad (6)$$

unde:  $\frac{SM}{NI-op}$  – nivelul de asigurare al lucrătorilor operativi cu fond de marfă;

$\frac{VF}{SM}$  – viteza de rotație a mărfurilor (rotații).

Pentru ilustrarea calculelor, privind influența acestor factori, vom considera situația entității deja menționate „Z” (tabelul 4).

Tabelul 4

## Informația inițială

Indicatori	Perioada precedentă	Perioada raportată
1. Nivelul de asigurare al lucrătorilor-operativi cu fond de marfă, mii lei	79,06	84,35
2. Viteza de rotație a mărfurilor, rotații	2,65	2,72
3. Productivitatea muncii unui lucrător operativ, mii lei	215,08	234,96

În urma faptului că a crescut nivelul de asigurare al lucrătorilor operativi cu fond de marfă, productivitatea muncii unui lucrător operativ a crescut cu 14 mii lei [(84,35-79,06) \* 2,65], iar accelerarea vitezei de rotație a mărfurilor a contribuit la sporirea productivității muncii lucrătorilor operativi cu 5,9 mii lei [ 84,35 \* (2,72-2,65)].

În activitatea de comercializare, pe lângă factorii a căror influență poate fi exprimată prin sisteme factoriale asupra productivității muncii, se reflectă și un șir vast de factori, cum ar fi: calitatea servirii, formele moderne de vânzare (în favoarea autoservirii), extinderea sistemului paletizării și containizării, pierderi de timp de muncă, fluctuația forței de muncă, disciplina muncii, stimularea materială a personalului ș.a. Acești factori, de asemenea, trebuie să fie luați în considerare de către managementul entității la elaborarea măsurilor de sporire a productivității muncii și de gestiune a forței de muncă.

Un astfel de studiu va favoriza desprinderea unor concluzii și stabilirea, în baza lor, a unor măsuri necesare sporirii productivității muncii.

### Bibliografie:

1. GUST Marius ș.a. *Analiza economică-financiară*. Pitești: Independența Economică, 2003. 345 p.
2. CABARIU L. *Analiza și evaluarea societății comerciale*. București: Expert, 2002. 249 p.
3. PAȘA Florin, MIHAELA Luminița. *Productivitatea, indicator de eficiență a muncii*. Iași: Polirom, 2003. 192 p.
4. MĂRGULESCU D., MITRAN D., VASILE E. *Analiza economică-financiară în industrie-comerț-turism și probleme în orizontul dezvoltării*. București: BREN, 2011. 360 p.

## ANALIZA RISCULUI GLOBAL AL ENTITĂȚII

*Conf. univ. dr. Neli MUNTEAN, ASEM*

*The lack, in the national practice, of the methods applied, which would allow the realization of a complex analysis and evaluation of the risks in entrepreneurial activity is one of the primary problems outlined in the process of organizing the management system of the risks of local enterprises.*

*In the work hereby, a new factorial model of risk analysis and assessment at the level of an entity with production activity has been elaborated, approved and proposed for use, generated by the intent to increase the efficacy of the whole process in the field. The presence of these aspects of scientific investigation gives the article originality and update.*

**Key words:** *risk in the entrepreneurial activity, factorial model of global risk analysis, operating leverage, financial leverage, global leverage.*

**JEL:** M40.

*„Trebuie să riscăm, vom înțelege pe deplin minunea vieții doar când vom lăsa să se întâmple imprevizibilul.“  
(Paulo Coelho)*

Într-o accepție sintetică, riscul semnifică variabilitatea rezultatelor sub presiunea factorilor din mediul în care entitatea își desfășoară activitatea. Riscul poate fi privit prin prisma unor evenimente incerte, care ar putea influența atingerea obiectivelor strategice, operaționale și financiare ale entității. Riscul este inerent în orice tip de afacere. Dacă volumul activității sau natura acesteia pot fi diferite, riscul există atât într-o întreprindere de dimensiuni reduse, cât și în marile companii multinaționale. O entitate își asumă riscul cu scopul de a identifica oportunitățile de maximizare a valorii pentru acționarii săi.

*Riscul global al entității* asumat de proprietari, definit ca sensibilitate a profitului net, în raport cu veniturile din vânzări, se exprimă sub forma **coeficientului de elasticitate global** (coeficientul de levier combinat: CELC), interpretat ca produsul a trei coeficienți:

$$e_g = \frac{\frac{\Delta PN}{\Delta VV}}{\frac{PN}{VV}} = \frac{\frac{\Delta PN}{\Delta PPI}}{\frac{PN}{PPI}} \times \frac{\frac{\Delta PPI}{\Delta RAO}}{\frac{PPI}{RAO}} \times \frac{\frac{\Delta RAO}{\Delta VV}}{\frac{RAO}{VV}} = e_3 \times e_2 \times e_1 \quad (1)$$

Pentru aceasta se are în vedere modul de formare a profitului net conform algoritmului de mai jos:

+	Venituri din vânzări (VV)
-	Costuri și cheltuieli variabile (CV)
=	Marja de contribuție (M)
-	Costuri și cheltuieli fixe (CF)
=	Rezultatul din activitatea operațională până la calculul dobânzilor (RAO)
-	Cheltuielile privind dobânzile (Chd)
=	Profitul până la impozitare (PPI)
-	Cheltuieli privind impozitul pe venit (Chi)
=	Profitul net (PN)

Coeficientul de elasticitate  $e_1$ , denumit și *coeficientul efectului de levier operațional* (CLO), măsoară sensibilitatea rezultatului din activitatea operațională până la calculul dobânzilor (și deci a pierderilor posibile sau câștigurilor) la variația veniturilor din vânzări și are la bază repartitia costurilor și cheltuielilor în fixe și variabile.

$$\begin{aligned} \text{a) } CLO &= \frac{\frac{\Delta RAO}{RAO}}{\frac{\Delta VV}{VV}} = \frac{\frac{\Delta VV(1-v) - \Delta CF}{VV_0(1-v) - CF_0}}{\frac{\Delta VV}{VV_0}} = \frac{\frac{\Delta VV(1-v)}{VV_0(1-v) - CF_0}}{\frac{\Delta VV}{VV_0}} = \\ &= \frac{VV_0(1-v)}{VV_0(1-v) - CF_0} = \frac{VV_0}{VV_0 - CF_0/(1-v)} = \frac{VV_0}{VV_0 - VV_{PR}}, \end{aligned} \quad (2)$$

unde  $v$  exprimă coeficientul privind ponderea costurilor și cheltuielilor variabile în veniturile din vânzări (rata marjei de contribuție).

Luând în considerare că relația  $CF/(1-v)$  reprezintă pragul de rentabilitate ( $VV_{PR}$ ), efectul de levier operațional (CLO) poate fi determinat astfel :

$$CLO = \frac{VV_0}{VV_0 - VV_{PR}}. \quad (3)$$

Această relație dovedește dependența riscului economic de 2 factori: *de variația veniturilor din vânzări și de poziția ei față de pragul de rentabilitate*. Cu cât veniturile din vânzările realizate sunt mai îndepărtate de pragul de rentabilitate, cu atât coeficientul de elasticitate este mai mic, iar entitatea mai puțin riscantă. În apropierea pragului de rentabilitate, elasticitatea rezultatului operațional până la calculul dobânzilor este mai ridicată, iar riscul economic sporit.

Cu cât CLO este mai mare decât 1, cu atât mai mult creșterea veniturilor din vânzări este generatoare de profit. Gravitatea riscului economic apare atunci când acest coeficient este mai mic decât 1, pentru că rentabilitatea veniturilor din vânzări scade.

**b)** Conform analizei cost-volum-profit, CLO poate fi determinat în funcție de marja asupra costurilor și cheltuielilor variabile unitare (marja de contribuție ( $M$ )) și de volumul de activitate ( $q$ )

$$CLO = \frac{\frac{\Delta RAO}{RAO}}{\frac{\Delta VV}{VV}} \quad (4)$$

O valoare supraunitară a acestui coeficient evidențiază faptul că o creștere cu un leu a vânzărilor antrenează o creștere mai mare a rezultatului operațional până la calculul dobânzilor, deci un efect favorabil. Efectele nefavorabile apar atunci când la o creștere cu o unitate a volumului de vânzări rezultatul sporește cu mai puțin.

$$\begin{aligned} CLO &= \frac{\frac{\Delta RAO}{RAO}}{\frac{\Delta VV}{VV}} = \frac{(\sum q_1(1-v) - CF) - (\sum q_0(1-v) - CF)}{\sum q_0(1-v) - CF} / \frac{\sum q_1 - \sum q_0}{\sum q_0} \\ CLO &= \frac{(\sum q_1 - \sum q_0) \cdot (1-v)}{\sum q_0(1-v) - CF} / \frac{\sum q_1 - \sum q_0}{\sum q_0} \\ CLO &= \frac{\sum q_0(1-v)}{\sum q_0(1-v) - CF} = \frac{M_0}{RAO_0}, \end{aligned} \quad (5)$$

Totodată, coeficientul de levier operațional se poate calcula, exprimând volumul vânzărilor întreprinderii prin veniturile din vânzări, după următorul model:

$$CLO = \frac{\frac{\Delta RAO}{RAO}}{\frac{\Delta VV}{VV}} = \frac{VV - CV}{VV - CV - CF} = \frac{M}{RAO}, \quad (6)$$

Deoarece  $M = \sum q_i(p_i - c_i)$ , și rezultatul din activitatea operațională până la calculul dobânzilor:  $RAO = \sum q_i(p_i - c_i) - CF$ , formula generală a coeficientului de levier operațional (CLO) poate fi prezentată în felul următor:

$$CLO = \frac{M}{RAO} = \frac{VV - CV}{VV - CV - CF} = \frac{\sum q_i(p_i - c_i)}{\sum q_i(p_i - c_i) - CF}, \quad (7)$$



unde  $q_i$  reprezintă cantitatea vândută a produsului  $i$ ;  
 $p_i$  – prețul produsului  $i$ ;  
 $c_i$  – costurile și cheltuielile variabile unitare.

În baza formulei respective a levierului operațional în expresie valorică, se poate constata că asupra modificării lui acționează următorii factori:

- modificarea *structurii și sortimentului veniturilor din vânzări* –  $\Delta q$ ;
- modificarea *costurilor și cheltuielilor variabile unitare* –  $\Delta c$ ;
- modificarea *costurilor și cheltuielilor constante (fixe)* –  $\Delta CF$ ;
- modificarea *prețurilor unitare* –  $\Delta p$ .

Coeficientul de elasticitate  $e_2$  sau *coeficientul efectului de levier financiar* (CLF) exprimă sensibilitatea profitului până la impozitare la o modificare prealabilă a rezultatului operațional până la calculul dobânzilor și prezintă importanță pentru gestiunea financiară.

$$CLF = \frac{\frac{\Delta PPI}{PPI}}{\frac{\Delta RAO}{RAO}} = \frac{\frac{PPI_1 - PPI_0}{PPI_0}}{\frac{RAO_1 - RAO_0}{RAO_0}} = \frac{\frac{(RAO_1 - Chd) - (RAO_0 - Chd)}{RAO_0 - Chd}}{\frac{RAO_1 - RAO_0}{RAO_0}} = \frac{RAO_0}{RAO_0 - Chd} = \frac{VV - CV - CF}{VV - CV - CF - Chd} \quad (8)$$

Analiza factorială a CLF este identică cu analiza factorială a CLO.

Deci, factorii detaliați care determină dimensiunea coeficientului de levier financiar rezultă din relația:

$$CLF = \frac{\sum q_i(p_i - c_i) - CF}{\sum q_i(p_i - c_i) - CF - Chd} \quad (9)$$

Astfel, mărimea CLF crește odată cu creșterea cheltuielilor privind dobânzile și exprimă, în egală măsură, gradul de risc financiar asumat de întreprinderea care recurge la îndatorare. Din formula în cauză, se poate constata că asupra modificării CLF acționează următorii 5 factori :

- modificarea *structurii și sortimentului veniturilor din vânzări* –  $\Delta q$ ;
- modificarea *costurilor și cheltuielilor variabile unitare* –  $\Delta c$ ;
- modificarea *costurilor și cheltuielilor constante (fixe)* –  $\Delta CF$ ;
- modificarea *cheltuielilor aferente dobânzilor* –  $\Delta Chd$ ;
- modificarea *prețurilor unitare* –  $\Delta p$ .

Coeficientul de elasticitate  $e_3$  măsoară sensibilitatea profitului net (PN) la variația profitului până la impozitare.

$$e_3 = \frac{\frac{\Delta PN}{PN}}{\frac{\Delta PPI}{PPI}} = \frac{\frac{\Delta PPI(1-i)}{PN(1-i)}}{\frac{\Delta PPI}{PPI}} = \frac{\Delta PPI(1-i)}{PPI(1-i)} \times \frac{PPI}{\Delta PPI} = 1 \quad (10)$$

unde  $i$  este cota de impozit pe venit.

Se constată că  $e_3$  nu are influență asupra coeficientului de levier combinat. Deoarece  $e = 1$ , coeficientul efectului de levier combinat (CELC), care reflectă mărimea contabilă a riscului global, apare ca o „compunere” a efectului de levier operațional cu efectul de levier financiar.

**CELC = CLO × CLF**, și înlocuind obținem:

$$CELC = \frac{RAO}{RAO - Chd} \times \frac{VV}{VV - VV_{PR}} = \frac{MCV}{RAO - Chd} = \frac{\sum q_i(p_i - c_i)}{\sum q_i(p_i - c_i) - CF} \times \frac{\sum q_i(p_i - c_i) - CF}{\sum q_i(p_i - c_i) - CF - Chd} = \frac{\sum q_i(p_i - c_i)}{\sum q_i(p_i - c_i) - CF - Chd} \quad (11)$$

Deci, riscul global exprimă sensibilitatea rezultatului net față de variațiile vânzărilor. Reieșind din formula de bază de calcul al lui, se poate constata că asupra modificării CELC acționează următorii 5 factori:

- modificarea *sortimentului și structurii veniturilor din vânzări* –  $\Delta q$ ;
- modificarea *costurilor și cheltuielilor variabile unitare* –  $\Delta c$ ;
- modificarea *costurilor și cheltuielilor constante (fixe)* –  $\Delta CF$ ;

- modificarea cheltuielilor privind dobânzile –  $\Delta\text{Chd}$ ;
- modificarea prețurilor unitare –  $\Delta\text{p}$ .

Acești factori corelează între ei în forma de legătură combinată. Aceasta înseamnă că pentru calculul influenței factorilor nominalizați poate fi aplicată metoda substituirilor în lanț sau varietățile ei.

Formula de calcul de mai jos sintetizează metoda privind modul de calcul al influenței factorilor respectivi asupra modificării coeficientului de levier global:

$$\begin{aligned} & \frac{\Sigma q_0(p_0 - c_0)}{\Sigma q_0(p_0 - c_0) - CF_0 - \text{Chd}_0} \rightarrow \frac{\Sigma q_1(p_0 - c_0)}{\Sigma q_1(p_0 - c_0) - CF_0 - \text{Chd}_0} \rightarrow \frac{\Sigma q_1(p_0 - c_1)}{\Sigma q_1(p_0 - c_1) - CF_0 - \text{Chd}_0} \\ & \rightarrow \frac{\Sigma q_1(p_0 - c_1)}{\Sigma q_1(p_0 - c_1) - CF_1 - \text{Chd}_0} \rightarrow \frac{\Sigma q_1(p_0 - c_1)}{\Sigma q_1(p_0 - c_1) - CF_1 - \text{Chd}_1} \rightarrow \frac{\Sigma q_1(p_1 - c_1)}{\Sigma q_1(p_1 - c_1) - CF_1 - \text{Chd}_1} \quad (12) \end{aligned}$$

În continuare, este ilustrat modul de determinare a influenței acestor factori asupra modificării coeficientului de levier global în dinamică:

$$1. \Delta\mathbf{q} = \frac{\Sigma q_1(p_0 - c_0)}{\Sigma q_1(p_0 - c_0) - CF_0 - \text{Chd}_0} - \frac{\Sigma q_0(p_0 - c_0)}{\Sigma q_0(p_0 - c_0) - CF_0 - \text{Chd}_0} \quad (13)$$

$$2. \Delta\mathbf{c} = \frac{\Sigma q_1(p_0 - c_1)}{\Sigma q_1(p_0 - c_1) - CF_0 - \text{Chd}_0} - \frac{\Sigma q_1(p_0 - c_0)}{\Sigma q_1(p_0 - c_0) - CF_0 - \text{Chd}_0} \quad (14)$$

$$3. \Delta\mathbf{CF} = \frac{\Sigma q_1(p_0 - c_1)}{\Sigma q_1(p_0 - c_1) - CF_1 - \text{Chd}_0} - \frac{\Sigma q_1(p_0 - c_1)}{\Sigma q_1(p_0 - c_1) - CF_0 - \text{Chd}_0} \quad (15)$$

$$4. \Delta\mathbf{Chd} = \frac{\Sigma q_1(p_0 - c_1)}{\Sigma q_1(p_0 - c_1) - CF_1 - \text{Chd}_1} - \frac{\Sigma q_1(p_0 - c_1)}{\Sigma q_1(p_0 - c_1) - CF_1 - \text{Chd}_0} \quad (16)$$

$$5. \Delta\mathbf{p} = \frac{\Sigma q_1(p_1 - c_1)}{\Sigma q_1(p_1 - c_1) - CF_1 - \text{Chd}_1} - \frac{\Sigma q_1(p_0 - c_1)}{\Sigma q_1(p_0 - c_1) - CF_1 - \text{Chd}_1} \quad (17)$$

Totuși, aplicarea modelului factorial nominalizat la entitățile de producție autohtone se complică de:

- 1) dificultățile privind corectitudinea și plenitudinea grupării costurilor și cheltuielilor în variabile și constante;
- 2) dificultățile repartizării costurilor constante pe produse concrete;
- 3) modalitatea de recalculare a indicatorilor.

În calitate de surse de informație, pot fi utilizate bugetele statice și flexibile ale întreprinderii, datele situației de profit și pierderi, anexele situațiilor financiare, datele contabile privind expedierea produselor de către clienți și datele calculațiilor produselor concrete în ceea ce privește costurile și cheltuielile variabile unitare.

Consider că o astfel de abordare a analizei factoriale permite a distinge acțiunea modificării sortimentului și structurii produselor vândute asupra coeficientului de levier global, cu scopul de a obține profitul maximal. Îndeosebi, această problemă este actuală pentru entitățile care produc și comercializează un sortiment vast de produse, deoarece diferite produse au nivele distincte ale marjei unitare de contribuție. De regulă, creșterea ponderii produselor cu o marjă de contribuție mai ridicată duce la sporirea coeficientului de levier global, și a profitului operațional, și invers.

#### Bibliografie:

1. MUNTEAN, N., BALANUȚĂ, V., 2010. *Analiza și evaluarea riscurilor la nivel de întreprindere: Aspecte teoretice și aplicative*. Chișinău: ASEM.
2. ACHIM, M. V., BORLEA S.N., 2014. *Analiza Financiară actualizată cu prevederile IFRS*. Cluj-Napoca: Presa Universitară Clujeană.
3. NICULESCU, M., 2005. *Diagnostic financiar*. Vol.2. Editura Economică, București.
4. STANCU, I., 2002. *Finanțe*. București, Editura Economică.
5. BALTEȘ, N. (coord.), COMĂNICIU, C., HERCIU, M., SAVA, R. etc., 2013. *Analiza economico-financiară a întreprinderii*. Ed. a 2-a, rev. – Sibiu: Editura Universității „Lucian Blaga” din Sibiu.
6. MIRONIUC, M., POP, F., 2013. *Analiza economică și financiară*. Cluj-Napoca: Editura RISOPRINT.
7. BÎRSAN, M., 2013. *Analiza economico-financiară în comerț și turism: metodologie de realizare*. Cluj-Napoca: Editura Didactică și Pedagogică.

## PROVOCĂRILE ANALIZEI ECONOMICO-FINANCIARE ÎN CONTEXTUL NOILOR REGLEMENTĂRI CONTABILE

*Conf. univ. dr. Valentina PALADI, ASEM*  
*Conf. univ. dr. Lica ERHAN, ASEM*

*In this article are examined some chalanges of economic-financial analysis under new accounting legislation from the Republic of Moldova.*

*Among these chalanges are mentioned those regarding terminology used in present in the accounting literature and in analytical practice, as well as the informational chalanges of economic-financial analysis.*

*Solutions for overpassing these chalanges are also mentioned in this paper, in order to increase the quality of economic-financial analysis of the entity.*

**Cuvinte-cheie:** *analiza economico-financiară, situații financiare, provocările analizei, noile reglementări contabile.*

**JEL:** M41.

Procesele de reformare a economiei Republicii Moldova au impus noi forme de gestiune a activității antreprenoriale, ceea ce, în consecință, a cauzat un interes sporit față de informația contabilă prezentată în cadrul situațiilor financiare în vederea luării deciziilor manageriale oportune și eficiente.

Noile cerințe față de contabilitate și, respectiv, față de situațiile financiare, survin ca urmare a integrării economiei autohtone în sistemul economic internațional, care presupune formarea unei metodologii unitare de raportare și evaluare a situațiilor financiare. Elaborarea noilor Standarde Naționale de Contabilitate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (SIRF), permite crearea unei baze de date necesare pentru gestionarea financiară a agenților economici în diferite condiții. Ajustarea situațiilor financiare autohtone în conformitate cu cerințele SIRF trebuie să fie examinată ca o parte din activitatea fundamentală de îmbunătățire a conținutului și calității informației reflectate în diverse surse, începând de la documentele primare până la noile formulare ale situațiilor financiare.

Toate aceste modificări au contribuit la faptul că, în prezent, în cadrul analizei economico-financiare, au survenit un șir de provocări. În articolul dat, ne-am propus să identificăm unele dintre aceste provocări ale analizei economico-financiare ale entității existente, în prezent, în Republica Moldova.

Prima dintre aceste provocări este aferentă domeniului *terminologiei* utilizate în literatura de specialitate și în practica analitică, provocare ce a luat naștere de la faptul că o mare parte din indicatorii analitici utilizați în Republica Moldova sunt traduși din literatura de specialitate străină. Astfel, atât utilizatorii, cât și mediul analitic se confruntă cu unele probleme terminologice, când unul și același indicator, în diferite surse de specialitate, de fapt, au denumiri diferite. Spre exemplu, noțiunile de „fond de rulment net”, „active circulante nete”, „capitalul de lucru”, în esența lor, sunt identice, precum și noțiunea de „venituri din vânzări” este identică cu noțiunea „cifra de afaceri”, iar „pragul rentabilității” cu „punctul critic” etc.

Această problemă a condus la aceea că, în diferite documente (acte normative, situații financiare, rapoarte statistice), unul și același indicator poate fi întâlnit sub diferite noțiuni. De exemplu, în *formularul 2 „Situația de profit și pierdere”*, se utilizează noțiunea de „venituri din vânzări”, pe când în *raportul statistic 5-CI „Consumurile, cheltuielile și investițiile întreprinderii”*, în prezent, se utilizează noțiunea „cifra de afaceri (venituri din vânzări)” etc.

De asemenea, menționăm că, în conformitate cu „*Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor*”, elaborată în cadrul noii reformări a contabilității, noțiunea de „consumuri” a fost înlocuită cu noțiunea de „costuri”, în timp ce în același raport statistic 5-CI, se utilizează noțiunea de consumuri.

În opinia noastră, această provocare poate fi depășită prin unificarea terminologiei economice, în special, prin ajustarea terminologiei reflectată în rapoartele statistice la aceea utilizată în actele normative și, în particular, aceea utilizată în Standardele Naționale de Contabilitate. Aceasta ar permite tuturor celor ce studiază analiza economico-financiară să economisească timpul și să se

concentreze mai mult asupra examinării inovațiilor în practica analizei.

În prezent, în contextul noilor reglementări contabile, una din cele mai acute provocări ale analizei economico-financiare o reprezintă *problema ei informativă*, se are în vedere posibilitatea de a obține, pe baza diferitelor surse informaționale, informații utile pentru analiză. Este cunoscut că, printre sursele informaționale, un loc important le revine situațiilor financiare, care reprezintă un „set de rapoarte care conțin informații privind poziția financiară, performanța financiară, modificările capitalului propriu și fluxurile de numerar ale entității pe o perioadă de gestiune” [1].

Totodată, situațiile financiare constituie o verigă informațională între entitate și partenerii ei de afacere, adică utilizatorii externi ai acestora, printre care menționăm acționarii, creditorii, investitorii, furnizorii, clienții, organele fiscale, firmele de audit etc. Fiecare dintre acești utilizatori examinează informația reflectată în situațiile financiare reieșind din interesele sale. De exemplu, proprietarii analizează această informație în scopul evidențierii căilor de majorare a profitabilității capitalului propriu și asigurării stabilității financiare, a entității; creditorii și investitorii – în scopul minimizării riscurilor aferente împrumuturilor acordate etc. Menționăm că, dacă utilizatorii interni (conducerea, managerii entității) ai situațiilor financiare, pentru a lua decizii manageriale aferente activității operaționale și financiare ale acesteia, pot utiliza în afară de informația reflectată în situațiile financiare, și alte surse, cum ar fi datele contabilității financiare și manageriale, apoi deciziile utilizatorilor externi, totalmente, depind doar de informația reflectată în situațiile financiare.

Cu regret, menționăm că reforma contabilității din anul 2014 – cu titlu de recomandare și din anul 2015 – obligatoriu, pentru toți agenții economici din Republica Moldova care aplică Standardele Naționale de Contabilitate, care a afectat și situațiile financiare, a privat utilizatorii externi de un șir de informații. În particular, reformarea actuală a *bilanțului* îi lipsește pe utilizatorii externi de informația despre costul mijloacelor fixe intrate în cursul perioadei de gestiune, costul mijloacelor fixe la sfârșitul perioadei, precum și valoarea amortizării acumulate a acestora. Din această cauză, creditorii, la momentul aprecierii disciplinei de plată a clientului privind utilizarea deplină a surselor proprii de finanțare destinate reînnoirii mijloacelor fixe, nu vor putea calcula și compara coeficientul de reînnoire a mijloacelor fixe și rata medie de acumulare a amortizării mijloacelor fixe.

De asemenea, în cadrul analizei creanțelor și datoriilor curente, în situațiilor financiare, lipsește informația despre creanțele și datoriile curente cu termenul expirat, ceea ce ne limitează posibilitatea de a aprecia structura acestora după caracterul achitării, adică de a evalua calitatea acestora. În opinia noastră, anume existența sau lipsa creanțelor și datoriilor curente cu termenul expirat reprezintă principalul criteriu al bunăstării sau nevoii entității. Prezența datoriilor curente cu termenul expirat, indiscutabil, reprezintă un semn al dificultății financiare, un „prim apel” spre faliment.

Concomitent și creanțele curente cu termenul expirat reprezintă un indicator nu mai puțin semnificativ. Relațiile cu debitorii nesiguri reprezintă un semn alarmant de existență a unor probleme în politica de marketing a entității. Lipsa cererii pentru produsele fabricate împinge agentul economic spre debitorii nesiguri, impune majorarea termenelor de acordare a împrumutului, ridică riscul de credit acceptabil.

Schimbările reformei contabilității au afectat informația reflectată și în formularul №2 „Situația de profit și pierdere”, de unde au dispărut datele aferente rezultatelor financiare din activitățile de investiții, financiare, precum și cele excepționale. Ca urmare a reformării situației de profit și pierdere, în formularul nou, toate aceste rezultate sunt comasate într-un singur indicator „rezultatul din alte activități: profit (pierdere)”. Acest fapt semnificativ a redus aspectul analitic al situațiilor financiare. În particular, dacă, până nu demult, în cadrul analizei structurii profitului (pierderii) până la impozitare, utilizatorul extern putea examina contribuția fiecărui tip de activitate (operațională, de investiții, financiare și excepționale) în obținerea profitului contabil, apoi, în prezent, acesta va putea aprecia aportul activității operaționale și contribuția doar comună a celorlalte activități desfășurate de entitate, adică a rezultatului din alte activități.

Comasarea rezultatelor financiare din activitățile de investiție și financiară în urma altelor activități a provocat și o altă dificultate aferentă analizei corelației dintre rezultatele financiare și fluxul de numerar. Ținem să menționăm că, dacă, în *formularul №2 „Situația de profit și pierdere”*, rezultatele din activitatea de investiții și activitatea financiară au fost comasate într-un singur rezultat financiar, apoi, în *formularul №4 „Situația fluxurilor de numerar”*, fluxul de numerar se determină distinct pe fiecare tip de activitate, adică operațională, de investiții și financiară.

De aceea, în cadrul analizei corelației dintre rezultatele financiare și fluxul de numerar, în

scopul obținerii unei informații comparative, utilizatorul extern va recurge la comasarea fluxului net din activitatea de investiție și fluxului net din activitatea financiară într-un singur indicator – fluxul net din alte activități.

Regretabil este și faptul că, în situațiile financiare noi, lipsește dezvăluirea indicatorilor prezentați în formularul 2, în particular, a veniturilor din vânzări, a costului vânzărilor, a cheltuielilor de distribuire, cheltuielilor administrative și a altor cheltuieli operaționale. Din această cauză, practic, este imposibilă analiza structurală a veniturilor din vânzări, precum și a profitului brut pe tipuri de activitate operațională, în baza căreia se putea determina dacă activitatea operațională este îngust specializată sau diversificată, precum și de a stabili care este principalul gen de activitate operațională.

De asemenea, este, practic, imposibilă analiza cauzelor creșterii cheltuielilor de distribuire, cheltuielilor administrative și a altor cheltuieli operaționale, în baza căreia se puteau stabili rezervele de creștere a profitului.

Totodată, în opinia noastră, în formularul 2, nu se regăsește informația aferentă unui indicator foarte important pentru analiză, și anume cheltuielile privind dobânzile, în baza căreia se poate aprecia, în particular, costul îndatorării, precum și capacitatea de acoperire a dobânzii cu profit.

Este regretabilă și pierderea altor date, care ar fi fost utile pentru un analist (sau utilizator extern). De exemplu, din componența situației financiare, lipsește *Nota informativă privind impozitele și taxele generale de stat și locale, asigurările sociale și medicale de stat*, în baza căreia se putea aprecia povara fiscală a entității cauzată de toate tipurile de impozite și impuneri obligatorii.

În opinia noastră, toate provocările menționate mai sus pot fi soluționate prin prezentarea suplimentară, în notele explicative la situațiile financiare, a informației aferente:

- costului mijloacelor fixe intrate în cursul perioadei de gestiune, costului mijloacelor fixe la sfârșitul perioadei, precum și valoarea amortizării acestora;
- existenței creanțelor și datoriilor curente cu termenul expirat;
- datelor analitice la contul 611 „Venituri din vânzări”, precum și la contul 711 „Costul vânzărilor”;
- impozitelor și taxelor generale de stat și locale calculate spre transferare la buget.

O altă provocare pentru utilizatorii situațiilor financiare reformate constă în elucidarea modalităților analitice oportune pentru aprecierea noilor elemente incluse în situațiile financiare, cum ar fi „investiții imobiliare”, „active biologice imobilizate” etc.

Provocările menționate în articolul dat nu sunt universale, deoarece fiecare analist și, în special, utilizator extern, poate să vină în completare cu alte exemple. Privind retrospectiv, constatăm că, dacă, în baza informației prezentate în raportul financiar, utilizat în Republica Moldova, în perioada 1998-2014, utilizatorii externi, în scopul luării deciziilor necesare, puteau apela la circa 90% date din acest raport, atunci, în baza situațiilor financiare noi, cota acestei informații s-a redus considerabil. Obiectivul urmărit în cadrul acestui articol a constat în focusarea atenției pe actualitatea provocărilor survenite ca urmare a aplicării noilor reglementări contabile, precum și în identificarea modalităților de extindere a informației prezentate în cadrul situațiilor financiare, în vederea creșterii calității deciziilor manageriale.

#### **Bibliografie:**

1. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare” – Acte normative în domeniul contabilității. - Chișinău: S.n. 2013 (Combinatul Poligrafic) - 652p. - (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, № 233-237 din 22 octombrie 2013, ediție specială).
2. Analiza rapoartelor financiare (manual) /Țiriulnicova N., Paladi V., Gavriiliuc L., și alții – Ediția a II-a, revăzută. Chișinău: Asociația Obștească „ACAP RM”, 2011, 384 p.

## SECTORUL BANCAR AL REPUBLICII MOLDOVA, PRIN PRISMA EFICIENȚEI ACESTUIA

*Conf. univ. dr. Ana SPÎNU,  
Universitatea Liberă Internațională din Moldova  
Lect. sup. drd. Ecaterina BURLEA,  
Universitatea Liberă Internațională din Moldova*

*Information about banking efficiency and its determinants may have important implications for regulators and banking supervisors in reforming and adjusting the legislative framework to international standards and practices, but also in the diagnosis of system problems. In this study the authors have reflected negative and positive aspects of the Moldavian banking sector in terms of its efficiency.*

**Key words:** bank, banking system, banking efficiency, efficiency index, rating.

**Cuvinte-cheie:** bancă, sistem bancar, eficiență bancară, indicele de eficiență, rating.

### Introducere

Dat fiind faptul că sistemul bancar este o verigă importantă în structura economiei Republicii Moldova, rezultă că aprecierea eficienței acestuia prezintă o importanță majoră în cunoașterea mersului economiei țării.

Analiza eficienței sistemului bancar ocupă un loc-cheie în procesul analizei indicatorilor financiari ai sistemului bancar, având ca sarcină principală găsirea unor modalități de dezvoltare, în continuare, a băncii, care ar contribui la optimizarea profiturilor sale, sau cel puțin în a le ajuta să evite pierderile inutile.

Problema evaluării eficienței bancare a fost tratată în mai multe lucrări atât teoretice, cât și de natură practică. În ciuda numeroaselor publicații, rămân, totuși, neclare abordările cu privire la conceptul de eficiență în sistemul bancar, precum și alegerea instrumentelor de evaluare.

Informația referitoare la eficiența bancară și la factorii determinanți ai acesteia poate avea implicații importante pentru organele de reglementare și supraveghere bancară în procesul de reformare și ajustare a cadrului legislativ la standardele și practicile internaționale, dar și în procesul de diagnosticare a problemelor din sistem.

Totodată, eficiența bancară reprezintă un indicator ce reflectă, pe de o parte, capacitățile manageriale ale echipelor de conducere a băncilor comerciale, dar și maturitatea economiei în general. Analiza eficienței bancare va permite compararea performanței sistemului bancar autohton cu cea a țărilor din regiune.

Prin urmare, autorii, în acest studiu, au accentuat atât laturile negative, cât și cele pozitive ale sectorului bancar din Republica Moldova prin prisma eficienței acestuia.

### Materiale aplicate

În vederea evaluării obiective a indicelui eficienței sistemului bancar, autorii au studiat atât material teoretico-metodologic, ce ar permite determinarea acestui indicator, cât și informații analitice preluate din Situațiile financiare ale băncilor comerciale din Republica Moldova.

Indicele de eficiență, pentru fiecare bancă în parte, a fost stabilit conform următoarelor etape:

1. Colectarea datelor din situațiile financiare anuale ale băncilor comerciale;
2. Calcularea indicatorului potrivit metodologiei BNM;
3. Cumularea indicatorului la nivel de sistem bancar, pentru aprecierea eficienței la nivel de sector de activitate.

### Conținutul de bază

În Republica Moldova, sunt înregistrate și își desfășoară activitatea 14 bănci licențiate, enumerate în figura 1.



**Figura 1. Băncile comerciale din Republica Moldova [elaborat de autor]**

Indicatorii financiari stabiliți de către Banca Națională a Republicii Moldova pentru determinarea performanței financiare și a eficienței sistemului bancar se clasifică în 4 grupe, prezentate în continuare:

1. **Capitalul**, care presupune aprecierea următorilor indicatori: Capitalul de gradul I; Mărimea calculată dar nerezervată a reducerilor pentru pierderi la active și angajamente condiționale; Capitalul normativ total, Active ponderate la risc [1]; Suficiența capitalului ponderat la risc; Cota investițiilor străine în capitalul social al băncilor; Ponderea CNT a 5 bănci (cu cel mai mare capital) în totalul CNT.
2. **Activele**, care implică aprecierea următorilor indicatori: Ponderea activelor a 5 bănci care au cele mai mari active în totalul activelor; Soldul datoriei la credite; Rata soldului datoriei la creditele neperformante în totalul soldului datoriei la credite; Rata datoriei la creditele neperformante nete în totalul capitalului normativ; Rata soldului activelor neperformante nete în totalul capitalului normativ; Suma reducerilor calculate pentru pierderi la active și angajamente condiționale conform IFRS; Rata reducerilor calculate pentru soldul datoriei la credite în totalul soldului datoriei la credite; Rata mediei activelor generatoare de dobândă în totalul mediei activelor; Rata datoriei la creditele în valută în totalul soldului datoriilor la credite.
3. **Veniturile și profitabilitatea**, care presupun calculul și aprecierea următorilor indicatori: Rentabilitatea activelor; Rentabilitatea capitalului; Rentabilitatea activelor generatoare de dobândă; Marja netă a dobânzii; **Indicele eficienței**.
4. **Lichiditatea**, care presupune calculul și aprecierea următorilor indicatori: Lichiditatea pe termen lung; Lichiditatea curentă;

Din câte se observă mai sus, indicele eficienței se calculează și se apreciază în cadrul grupeii 3 „Veniturile și profitabilitatea”, deoarece mărimea acestuia depinde, în mare parte, de veniturile ce le înregistrează banca comercială într-o anumită perioadă de timp.

Indicele eficienței se calculează potrivit formulei:

$$I_E = \frac{VN_D + V_{\text{neaferele dobânzilor}}}{C_{\text{neaferele dobânzilor}}} \cdot 100 \quad (1)$$

unde:

$I_E$  – indicele eficienței;

$VN_D$  – venit net din dobânzi anualizat;

$V_{\text{neaferele dobânzilor}}$  – venituri neaferele dobânzilor;

$C_{\text{neaferele dobânzilor}}$  – cheltuieli neaferele dobânzilor.

Ținând cont de formula indicată mai sus, în continuare, este prezentat indicatorul aferent eficienței în sectorul bancar al Republicii Moldova:

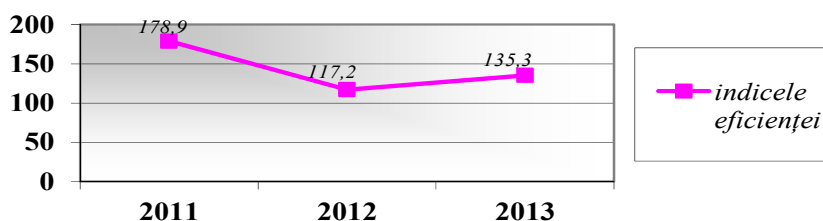
**Tabelul 1**

**Calculul indicelui eficienței în sectorul bancar din Republica Moldova**

[elaborat de autor, în baza [2]]

Nr. crt.	Indicatori	Unitatea de măsură	Anul 2011	Anul 2012	Anul 2013	Abaterea: anul 2013 față de anul 2011
1.	Indicele eficienței	%	178,9	117,2	135,3	-43,6

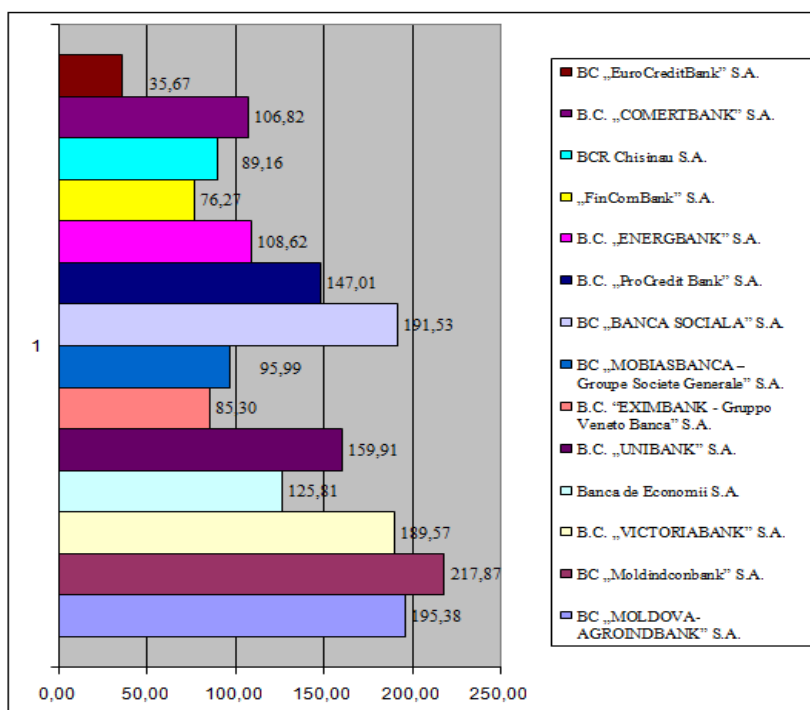
Dinamica acestui indicator, la nivel de sistem bancar, este prezentată în figura 2.



**Figura 2. Dinamica indicelui eficienței în sistemul bancar al Republicii Moldova (%)**  
[Elaborat de autor, în baza [2]]

Din câte se observă, indicele eficienței în sistemul bancar a înregistrat o diminuare considerabilă în anul 2012, față de anul 2011 (de la 178,9% la 117,2%), fapt care se apreciază negativ. Deprecierea acestuia comportă un caracter simptomatic. Pe de o parte, sugerează legătura sa indisolubilă cu sectorul real al economiei, iar pe de altă parte, lipsa, din partea Guvernului, a unor acțiuni evidente și concrete pentru asigurarea creșterii economice, are un efect de bumerang asupra întregului sector financiar al Republicii Moldova cu toate consecințele.

Aspectul pozitiv este că, totuși, în anul 2013, acest indice de eficiență înregistrează o majorare față de anul 2012 (de la 117,2% la 135,3%). Dat fiind faptul că fiecare din băncile comerciale, care fac parte din sectorul bancar, are cota sa de influență asupra valorii medii a indicelui de eficiență, în continuare, se propune o figură care are drept scop prezentarea nivelului indicelui de eficiență pentru fiecare bancă în parte. Acest indicator este calculat după metodologia Băncii Naționale a Moldovei, formulă prezentată mai sus:



**Figura 3. Mărimea indicelui eficienței pentru băncile comerciale din Republica Moldova, pentru anul 2013 (%)** [Elaborat de autor, în baza [2]]

Se urmărește poziția de lider a B.C. „MoldincoBank” S.A., care înregistrează un nivel al indicelui de eficiență destul de înalt – 217,87%, fapt ce se caracterizează prin acoperirea de 2 ori a cheltuielilor suportate din contul veniturilor înregistrate de către banca comercială. B.C. „MoldincoBank” S.A. este urmată de către B.C. „Moldova-Agroindbank” S.A., B.C. „Banca Socială” S.A., B.C. „Victoriabank” S.A. Cele mai joase poziții, în funcție de indicele de eficiență sunt



înregistrate de către B.C. „EuroCreditBank” S.A., B.C. „FinComBank” S.A., B.C.R. Chișinău S.A.

Adesea, indicele de eficiență este utilizat pentru efectuarea diferitelor ratinguri ale băncilor comerciale. Din acest motiv, autorii consideră că, pentru aprecierea acestuia, trebuie modificată metodologia, astfel, încât indicatorul dat să reflecte eficiența, per ansamblu, a activității băncii comerciale.

### **Concluzie**

Părerile autorilor, cu privire la metodologia de determinare a indicelui eficienței sistemului bancar, nu coincid întocmai cu prevederile BNM, autorii nefiind de acord cu efectuarea vreunui rating al băncilor comerciale pe baza indicatorului de eficiență elaborat și propus de către BNM, deoarece, adesea, veniturile înalte și cheltuielile minime nu sunt identice cu eficiența. Eficiența reprezintă, în mod schematic, raportul dintre efect și efort. Da, veniturile obținute sunt efecte și cheltuielile suportate sunt eforturi, însă, o bancă comercială nu obține doar efecte sub forma veniturilor și, cu atât mai mult, nu depune efort doar sub forma cheltuielilor. În calitate de efort, pot fi considerate și activele băncii și capitalul acesteia.

Prin urmare, autorii consideră necesară aprecierea nivelului eficienței printr-o altă metodologie, care ar permite o cumulare a mai multor indicatori de profitabilitate, rentabilitate și ar determina, în final, un indicator ce ar permite aprecierea eficienței băncilor comerciale și clasarea acestora.

Drept exemplu de metodologii de calcul al eficienței băncilor comerciale, care iau în considerare activitatea băncii, per ansamblu, servesc metodologiile utilizate.

### **Bibliografie:**

1. Regulamentul cu privire la suficiența capitalului ponderat la risc, aprobat prin Hotărârea Consiliului de Administrație al Băncii Naționale a Moldovei. Nr. 269 din 17.10.2001. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2001, nr. 130.
2. Situațiile financiare ale băncilor comerciale. <http://www.cnpf.md/md/anact/>.

## **АНАЛИЗ ОТЧЕТНОСТИ В ОБЛАСТИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ**

**К.э.н. Георгий ВИНОГОРОВ, доцент,  
Белорусский государственный экономический университет, Республика Беларусь**

*Анализ хозяйственной деятельности широко освещается в специальной экономической литературе. Он проводится на основании данных бухгалтерской (финансовой), статистической, оперативно-технической, налоговой отчетности, а также на основании данных системы счетов бухгалтерского учета.*

*В статье автор впервые указывает на необходимость глубокого анализа отчетности в области устойчивого развития, предлагает оригинальный подход такого анализа, включающего в себя экономическое (природоохранное), социальное и экономическое направления.*

*Analysis of economic activity is widely covered in the special economic literature. It is held based on accounting (financial), statistical, operational, tax reporting, as well as based on the system of accounts.*

*The author first points to the need of analysis reporting on sustainable development, offers an original approach of this analysis, including the economic (environmental), social and economic trends.*

**Ключевые слова:** отчетность в области устойчивого развития, анализ, корпоративная социальная ответственность

**Key words:** reporting on sustainable development, analysis, corporate social responsibility

**JEL:** M49

Рыночные условия хозяйствования, усиливающийся глобальный характер конкуренции объективно обуславливают необходимость самого благоприятного позиционирования любого субъекта хозяйствования в своей отрасли.

Руководству предприятия необходимо сосредоточиться не только на экономическом, но и на экологическом и социальном развитии своей компании. Экологическая и социальная деятельность должна стать частью общей стратегии, а при ее разработке должны учитываться интересы всех заинтересованных сторон. Важным моментом является также система мониторинга, которая позволяет стейкхолдерам (т.е. всем лицам, так или иначе связанным с деятельностью предприятия) определить, есть ли реальные улучшения в деятельности предприятия. Корпоративная социальная ответственность (КСО) и отчетность – это прозрачность предприятий, которая находится в тесной связи с качественным корпоративным управлением.

Для компаний во всем мире источником подхода, в основе которого лежали бы разумные принципы раскрытия информации, содержательный набор показателей, а также процесс, пользующийся широким признанием, является Руководство по отчетности в области устойчивого развития, разработанное Глобальной инициативой по отчетности (Global Reporting Initiative, GRI) в результате процесса взаимодействия различных заинтересованных сторон. Руководство GRI – результат работы сотен специалистов, представляющих различные заинтересованные стороны со всего мира, подготовленный при поддержке ведущих корпораций, неправительственных организаций, профсоюзов и государственных органов.

Отчетность в области устойчивого развития охватывает экологические, экономические и социальные аспекты деятельности организации (т.н. триединый подход). Это отражает общепринятую концепцию устойчивого развития как нахождения баланса между потребностями нынешнего поколения в экономическом благосостоянии, благоприятной окружающей среде и социальном благополучии без ущерба для аналогичных потребностей будущих поколений. С конца 80-х гг. XX века идеи устойчивого развития во все возрастающей степени определяют подходы международного сообщества, отдельных государств, а также организаций различного масштаба – как коммерческих, так и некоммерческих.

Руководство GRI – документ, предлагающий детально разработанный подход к формированию отчетности, отражающей экономическую, экологическую и социальную результативность организации.

При этом выделение трех отдельных аспектов носит условный характер - при подготовке отчетов они должны рассматриваться во взаимосвязи.

Руководство GRI призвано:

- предложить принципы и содержание отчетности организации в области устойчивого развития;
- помочь организациям в составлении сбалансированной и содержательной картины их экономической, экологической и социальной результативности;
- содействовать подготовке сопоставимых отчетов, в то же время, позволяя учесть практические соображения, относящиеся к раскрытию информации, для широкого круга разнообразных организаций, в том числе тех, деятельность которых охватывает различные регионы;
- способствовать оценке результативности организаций в области устойчивого развития в соответствии с критериями, задаваемыми отраслевыми кодексами, стандартами результативности и добровольными обязательствами;
- служить инструментом, способствующим расширению взаимодействия с заинтересованными сторонами.

Руководство не является:

- кодексом или набором принципов поведения;
- стандартом результативности;
- описанием системы менеджмента;
- инструкцией по разработке внутренней системы управления данными и подготовки отчетности в организации;
- методологией подготовки отчетов, мониторинга или верификации отчетов.

Повышение значимости КСО определяется пятью основными мировыми тенденциями.

Во-первых, наконец, стал общепризнанным факт, что природные ресурсы нашей планеты ограничены, а население растет. Человечество слишком быстро использует невозполнимые

ресурсы, с каждым годом создавая все больше проблем для будущих поколений. Но, даже признавая актуальность этих вопросов, наука и бизнес пока прилагают недостаточно усилий для их решения. Так, например, вопрос ограниченности запасов нефти и необходимости использования альтернативных источников энергии стоит на повестке уже более 30 лет, однако потребление нефти продолжает расти, а запасы ее сокращаются.

Во-вторых, загрязнение окружающей среды и глобальное потепление ставят под угрозу жизнь людей сегодня и существование бизнеса завтра. Ухудшение качества почвы, воздуха и воды является результатом деятельности компаний. В сложившейся ситуации им необходимо правильно определить приоритетные направления своей социальной и экологической деятельности, поскольку эффективность бизнеса напрямую зависит от здоровья сотрудников, репутация компании и ее успешность в долгосрочной перспективе – от здоровья местного населения и состояния окружающей среды, а выживание человечества – от здоровья планеты в целом.

В-третьих, многие государства принимают законы, регулирующие использование ресурсов и производство вредных выбросов. Крупнейшие транснациональные корпорации (такие как General Motors, Shell или British Petroleum) добровольно внедряют в свою деятельность социальную и экологическую отчетность. Для международного бизнеса решающую роль приобретает этический контроль за природоохранной и социальной деятельностью со стороны стейкхолдеров из других регионов.

Четвертая тенденция, повышающая значимость КСО - глобализация информации. О событиях, происходящих на другой половине земного шара, мы узнаем всего через несколько минут благодаря новейшим информационным технологиям, сети Internet и СМИ. Можно с уверенностью сказать, что сегодня все тайное становится явным. Например, более пятнадцати лет назад фирма Nike с целью повышения эффективности деятельности приняла решение перенести часть своего бизнеса в развивающиеся страны, где уровень зарплаты значительно ниже, и оттуда поставлять готовые кроссовки в США и Европу. Предпринятые меры действительно улучшили финансовые результаты компании, однако американская общественность негативно отреагировала на сокращение рабочих мест на предприятиях компании в США и отсутствие сведений об условиях работы в Африке и Индии. Несколько позже в СМИ получила распространение информация о том, что в этих странах Nike использует детский труд. В результате пострадала репутация компании, и руководству пришлось привлекать дополнительные ресурсы для ликвидации ошибок. Сегодня уже существует множество примеров того, как недальновидность в социальной или экологической политике наносит урон финансовой стабильности и рыночной стоимости компаний.

Пятая тенденция, усиливающая внимание к вопросам корпоративной ответственности, – глобализация рынков капитала. Улучшается информированность инвесторов и финансовых институтов, и они отдают предпочтение более устойчивому бизнесу с точки зрения финансовых, социальных и экологических показателей. Предприятию с хорошей репутацией легче привлечь финансирование, оно меньше платит процентов по кредитам и займам, иными словами, хорошая репутация увеличивает капитализацию компании и обеспечивает доступ к более дешевому капиталу. В США действует целый ряд инвестиционных фондов, которые активно ищут так называемые «зеленые предприятия», имеющие хорошую репутацию с точки зрения заботы о социальной сфере и об экологии. Так, в фонде Calvert Online признают, что сегодняшние экологические и социальные вопросы могут стать проблемами завтра. Поэтому инвестиции в компании, готовые сегодня заняться проблемами завтрашнего дня, – это не просто «хорошее дело», это обосновано с точки зрения бизнеса.

Внедрение принципов КСО подразумевает разработку и внедрение разумной стратегии управления предприятием, мониторинг его деятельности, составление отчетности в области устойчивого развития. Непосредственную выгоду удастся получить далеко не сразу; для достижения качественного результата необходимо не менее пяти лет.

Необходимо отметить и то, что качество отчетности напрямую зависит от качества проделанной работы. Невозможно просто сделать отчет с видами завода и красивыми словами о социальной ответственности, если на самом деле не соблюдаются природоохранные нормы и нормы охраны труда. Подобный отчет только подорвет репутацию руководства. Поэтому, если компания начинает процесс внедрения принципов КСО, то ей надо быть готовой раскрывать

информацию о том, как она работает.

Если у компании хорошая репутация, внедрение КСО помогает сохранить клиентскую базу, поскольку потребителям сегодня есть, из чего выбирать.

На сегодняшний день рыночная стоимость многих белорусских компаний в несколько раз ниже, чем у аналогичных предприятий в мире, только потому, что их руководство пока не осознало, насколько важна отчетность в области устойчивого развития с точки зрения повышения стоимости бизнеса. Кроме того, снижение рисков автоматически снижает затраты на привлечение капитала. Уменьшить риски помогает также активный диалог со всеми заинтересованными сторонами (например, с сотрудниками и поставщиками), позволяющий своевременно выявить различные проблемы. Внедрив принципы КСО, компания всегда будет в курсе требований рынка и сможет оперативно на них реагировать, улучшая свою продукцию и услуги. А эффективное использование ресурсов также позволит снизить затраты и повысить прибыль.

Отсюда вытекает объективная необходимость глубокого анализа отчетности в области устойчивого развития предприятий любых форм собственности, подготовленной в соответствии с принципами GRI (хотя следует признать, что в Республике Беларусь количество предприятий, составляющих подобную отчетность, очень мало).

Между тем в специальной экономической литературе по анализу хозяйственной деятельности методика такого анализа не рассматривается вообще [1 – 19, 21], и в практике аналитической работы субъектов хозяйствования ему уделяется явно недостаточное внимание. С этих позиций автором впервые предпринята попытка разработки методики проведения анализа отчетности в области устойчивого развития.

Перед анализом стоят следующие задачи: проверка реальности плана мероприятий по социальной ответственности бизнеса, оценка напряженности установленных заданий и уровня выполнения плана; изучение динамики показателей, характеризующих корпоративную социальную отчетность; определение системы факторов и обусловивших причин отклонений фактических показателей от установленных параметров; количественное измерение влияния факторов на выявленные отклонения показателей, выявление и оценка резервов повышения корпоративной социальной ответственности и разработка конкретных мероприятий по их использованию.

Источники информации: бизнес-план, план экономического и социального развития, план научно-технического развития; отчетность предприятия в области устойчивого развития (корпоративный социальный отчет); соответствующие листки-расшифровки; данные выборочных и специальных обследований и наблюдений и др.

Анализ целесообразно проводить по следующим направлениям: экологическому (природоохранному), социальному, экономическому.

Оригинальная методика анализа, впервые разработанная автором, включает три аспекта элементов отчетности:

- стратегия и характеристика: элементы, определяющие общий контекст, необходимый для понимания результатов деятельности организации, такие как ее стратегия, характеристика и корпоративное управление;
- подходы менеджмента: элементы отчетности, описывающие то, как организация реагирует на определенный список тем, и определяющие контекст, необходимый для понимания результатов деятельности организации в конкретной области.
- показатели результативности: показатели, дающие сопоставимую информацию об экономических и социальных результатах деятельности организации.

Ее использование в практике работы субъектов хозяйствования дает им возможность значительно повысить доверие инвесторов, и, соответственно, улучшить доступ к капиталу и получению долгосрочных инвестиций, и, следовательно, в конечном итоге повысить конкурентоспособность выпускаемой продукции.

Изложенные подходы существенно помогут субъектам хозяйствования любых форм собственности в правильной оценке эффективности корпоративной социальной ответственности, нацеливают на проведение глубокого анализа отчетности в области устойчивого развития, что, в свою очередь, дает возможность установить тенденцию развития и предупредить возможные негативные явления. Кроме этого на основании проведенного

анализа можно наметать конкретные мероприятия по улучшению своего позиционирования в рыночной среде, что в свою очередь повысит конкурентоспособность субъекта хозяйствования.

#### Литература:

1. АДАМЕНКОВА С.И. *Анализ производственно-финансовой деятельности предприятия* / С.И. Адаменкова, О.С. Евменчик. – Минск: Элайда, 2013. - 397с.
2. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий: учебник / [В.И. Видяпин и др. ]; под ред. В.Я.Позднякова – М.: ИНФРА-М, 2013. – 615с.
3. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: учебное пособие / [Л.Л. Ермолович и др.]; под общ. ред. Л.Л. Ермолович. – Минск: Современная школа 2010. – 800с.
4. БЕРДНИКОВА Т.Б. *Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие* / Т.Б. Бердникова. –Москва: ИНФРА-М, 2011. – 212с.
5. Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие / [В.И. Бариленко и др.]; под ред. В.И. Бариленко. – Москва: Форум, 2012. – 463с.
6. Комплексный экономический анализ предприятия / [А.П. Калинина и др.]; под ред. Н.В. Войтоловского, А.П. Калининой, И.И. Мазуровой. - Санкт-Петербург: Питер Пресс, 2012. - 569 с.
7. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник / [О.И. Аверина и др.]. – Москва: КноРус, 2012,- 427с.
8. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие / [А.И. Алексеева и др.]. – Москва: КноРус, 2013. – 705с.
9. Комплексный экономический анализ: учебное пособие / [С.И. Жминько и др.]. – Москва: Форум, 2011. – 367с.
10. КОСАЛАПОВА М.В. *Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник* / М.В. Косалапова, В.А. Свободин. – Москва: Дашков и КО, 2012. – 246с.
11. ЛЮБУШИН Н.П. *Экономический анализ: учебник* / Н.П. Любушин. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 575с.
12. МАРКАРЬЯН Э.А. *Экономический анализ хозяйственной деятельности : учебное пособие* / Э.А. Маркарьян, Г.П. Герасименко, С.Э. Маркарьян. – Москва: КноРус, 2010. -534с.
13. МАТЯГИНА А.М., СМИРНОВА Е.В. *Экологически ответственный бизнес: учебное пособие* / А.М. Матягина, Е.В. Смирнова. – М.: ФОРУМ, 2012. – 192с.
14. НИКИФОРОВА Н.А. *Управленческий анализ: учебник* / Н.А. Никифорова, В.Н. Тафинцева; под ред. Н.А. Тафинцева; под ред. Н.А. Тафинцевой. – Москва: Юрайт, 2013. – 442с.
15. САВИЦКАЯ Г.В. *Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник* / Г.В. Савицкая. – Москва, Инфра-М, 2013. – 605 с.
16. СКАМАЙ Л.Г. *Экономический анализ деятельности предприятия: учебник* /Л.Г.Скамай, М.И. Трубочкина. – Москва: Инфро –М, 2011. – 376с.
17. ТОЛПЕГИНА О.А. *Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник* / О.А. Толпегина, Н.А. Толпегина . –Москва: Юрайт, 2013. – 672с.
18. ЧЕЧЕВИЦЫНА Л.Н. *Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учебник* / Л.Н. Чечевичина, К.В. Чечевичын. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2013. – 368с.
19. ЧУЕВ И.Н. *Комплексный экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности: учебник* / И.Н. Чуев, Л.Н. Чуева. – Москва: Дашков и КО, 2013. – 383 с.
20. Экономика России – XXI век. Электронный ресурс:  
[http://www.ruseconomy.ru/nomer20\\_200511/ec18.html](http://www.ruseconomy.ru/nomer20_200511/ec18.html)
21. Экономический анализ: учебник / [Ю.Г. Ионова и др.]; под ред. И.В. Косоруковой. – Москва: Московская финансово-промышленная академия, 2012. – 426с.

## ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ИНДУСТРИИ ГОСТЕПРИИМСТВА И ТУРИЗМА

*Конф. унив., д.т.н. Людмила ГАВРИЛЮК,  
Молдавская экономическая академия  
К.п.н. Галина ВОРОНЦОВА, доцент,*

*Санкт-Петербургский государственный экономический университет*

*Il s'agit des indicateurs de performances qui sont utilisés afin de juger l'efficacité de travail de gestionnaires au sein de l'entreprise hôtelière. L'analyse des tels indicateurs permet faciliter le choix des décisions de gestion, surtout dans le cadre de l'élaboration de la politique du prix.*

**Ключевые слова:** *предприятие гостеприимства, эффективность, ценовая политика, ключевые специфические показатели, переменные затраты, постоянные затраты.*

В 2015 году все молдавские предприятия независимо от отраслевой принадлежности должны были сдать как декларацию о подоходном налоге, так и финансовый отчет, без которого невозможно составить декларацию, до 25 марта. Учитывая то, что в 2014 году большинство предприятий, в том числе предприятий гостеприимства и туризма, вели бухгалтерский учет в соответствии с требованиями национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ), введенных в действие с 1 января 1998 года, а не перешли на новые НСБУ, являющимися обязательными к применению с 1 января 2015 года, можно предположить, что финансовые отчеты какого-либо предприятия за 2013 и 2014 годы являются сопоставимыми. Однако это не всегда так. Особенно внимательно следует подходить к анализу эффективности экономической деятельности предприятий индустрии гостеприимства и туризма. Не смотря на то, что оценка элементов финансовой отчетности и в 2013, и в 2014 году осуществлялась по одним и тем же принципам и правилам, анализ в динамике как показателей финансовой стабильности, ликвидности, так и рентабельности, рассчитанных по одним и тем же формулам, даст мало информации для выявления тенденций. Показатели деятельности предприятий за 2014 год не сопоставимы с аналогичными показателями за 2013 год из-за огромного влияния внешних факторов, не зависящих от предприятия. К таким факторам относятся, прежде всего, негативные события в Украине, приведшие к перераспределению туристических потоков во многих странах, к изменению графиков и маршрутов наземного, воздушного, морского транспорта; ослабление национальной валюты по отношению к доллару США и к евро; военные конфликты в странах, куда ранее охотно ездили на отдых жители как России, так и Молдовы (например, Египет, Израиль, Тунис и др.)

Так, по данным Росстата за 9 месяцев 2014 года количество заграничных поездок россиян сократилось на 14% по сравнению с аналогичным периодом 2013 года. При этом расходы россиян на международный туризм, согласно данным Всемирной Туристской Организации ООН (UNWTO), в 2014 году сократились приблизительно на 21% и составили \$44,4 млрд. против \$53,5 млрд. в 2013 году.[1]

По данным Ассоциации туроператоров России (АТОР) за 2014 год выездной поток туристов сократился на 40-50%, въездной поток - на 30-40%. И, не смотря на то, что внутренний поток вырос примерно на треть, ожидается, что число туристов и агентств в 2015 году сократится на 30%

Экономические и политические санкции против России привели к значительному сокращению потоков туристов в Санкт-Петербург, что подтверждается снижением загрузки отелей на 6 % и снижением посетителей в ресторанном секторе. Однако, Санкт-Петербург – это развитый в экономическом, социальном и культурном плане город, являющийся связующим звеном между Россией и Европой. Несмотря на трудности, с которыми столкнулась туриндустрия в 2014 году, Санкт-Петербург остается экскурсионным городом номер 1 в России. [2].

Что касается граждан Республики Молдовы, то открытие в 2014 году безвизового режима въезда в страны Европейского Союза владельцам биометрических паспортов, вызвало резкий всплеск спроса на такой паспорт. За шесть месяцев, прошедших с момента

либерализации визового режима около 300 тысяч граждан Молдовы побывали в ЕС на основании биометрических паспортов [3].

Таким образом, в связи со значимым влиянием внешних факторов, для принятия управленческих решений следует отдать приоритет прогнозному анализу, то есть рассмотрению нескольких возможных сценариев развития и расчету для более вероятного сценария бюджетов, чтобы затем сравнивать фактические данные с прогнозными и сразу реагировать на отклонения.

Как известно, спецификой предприятий гостеприимства является неизменность номерного фонда. Поэтому, как никогда остро встает вопрос о гибкости ценообразования.

Ключевые показатели эффективности (КПЭ) деятельности гостиницы можно классифицировать по следующим критериям:

В зависимости от уровня организации деятельности:

- КПЭ на уровне всего предприятия;
- КПЭ на уровне структурных подразделений (служб) предприятия;
- КПЭ на уровне исполнителей

В зависимости от специфики деятельности:

- процессные (в сферах с выраженной ориентацией на течение бизнес-процессов, например, обслуживание гостей).
- проектные (в видах деятельности, имеющих выраженную проектную направленность, например, в ИТ (внедрение новой компьютерной программы))

В зависимости от подхода к оценке показателей:

- запаздывающие, которые отражают результаты деятельности по истечении какого-либо периода.
- Опережающие, которые дают возможность управлять ситуацией в пределах отчетного периода с целью достижения заданных результатов по его истечении (ежедневная, еженедельная отчетность)

Для оценки эффективности менеджеров по доходам чаще всего используются следующие специфические ключевые показатели эффективности

- средний доход на действующий номер (Revenue per Available Room – RevPAR) - 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).
- средняя цена за номер (Average Room Rate) - показатель, который равен отношению поступлений денежных средств от продажи номерного фонда гостиницы за день к числу проданных номеров.
- коэффициент загрузки номеров (Room Occupancy, Occupancy Rate), который рассчитывается как отношение числа проданных номеров к общему числу располагаемых номеров за отчетный период (день, неделя, месяц, год).

Однако каждый из этих показателей имеет как достоинства, так и недостатки. Точнее, сами по себе показатели нейтральны, а вот применение их может быть не всегда корректным.

В последнее время предлагается рассчитывать такие показатели как GOPPAR (Gross Operating Profit Per Available Room) [4] и ARPAP (Adjusted RevPAR) [5]. По своему существу эти показатели являются измененной модификацией определения себестоимости для промышленных предприятий absorption-costing (на основе распределения полных затрат) и variabel-costing (на основе распределения переменных затрат). Особенность в том, что на один действующий номер распределяется в случае расчета показателя GOPPAR валовая прибыль, а для расчета ARPAP – маржинальный доход. Кроме того, если на промышленных предприятиях обе системы подсчета калькуляции могут быть как на основе стандартных, так и на основе фактических данных, то при расчете показателей GOPPAR и ARPAP также есть особенности, связанные со спецификой предприятий гостеприимства.

Так, доля постоянных затрат и расходов в гостиницах очень велика. GOPPAR принимает во внимание все эксплуатационные и ведомственные расходы, общая величина которых за

период становится известной только после заполнения фактической бухгалтерской отчетности. Поэтому он не является лучшим показателем для измерения тактики и установления ценовой стратегии в гостиницах. Следует помнить о «ловушках» при распределении постоянных затрат. Будет занят номер или нет, постоянные затраты все равно остаются. Их распределение между номерами всегда носит субъективный характер.

С этой точки зрения показатель ARPAR, принимающий во внимание переменные затраты на номер, является более подходящим для определения ценовой политики.

Кроме того в релевантном диапазоне переменные затраты на номер не изменяются, поэтому предлагается на основе анализа затрат и расходов гостиницы за несколько предшествующих отчетному периоду лет определить среднюю величину переменных затрат на номер в сутки и именно на нее опираться при принятии управленческих решений.

Показатель ARPAR рассчитывается следующим образом:

(поступления денежных средств от продажи номерного фонда гостиницы за день + другие доходы – переменные затраты на сданный номер x количество сданных номеров) /общее количество номеров.

Предположим, что гостиница А располагает 100 номерами, доступными для размещения. Переменные затраты в сутки в расчете на один номер составляют 200 леев, постоянные - 600 леев. Цена за номер – 2000 леев. В «мертвый сезон» гостиница пустует. К менеджеру гостиницы обратился потенциальный клиент, который организует международную конференцию, поэтому просит сдать ему для зарубежных участников конференции 15 номеров на три суток по цене 550 леев. (Обратившийся клиент может для своих гостей снять апартаменты по этой цене, но эти апартаменты, во-первых, разбросаны по городу, во-вторых, в них не предлагается завтрак). Если менеджер гостиницы по доходам при определении цены за номер принимает во внимание все затраты, то он решит отвергнуть это предложение, мотивируя тем, что за каждые сутки убыток за номер составит 250 леев ( $550 - (200+600)$ ), а убыток от заказа в целом составит 11250 леев ( $250 \times 3 \times 15 = 11\,250$ ). При таком решении убыток на самом деле составит 27000 леев ( $600 \times 3 \times 15$ ). При принятии этого, на первый взгляд, невыгодного заказа, гостиница получит экономическую выгоду в размере 15750 леев ( $27000 - 11250$ ). Следует сравнивать цену за номер с переменными затратами  $(550 - 200) \times 3 \times 15 = 15750$  леев. В сезон низкого спроса на гостиничные услуги минимальная цена равна переменным затратам на номер в сутки.

На наш взгляд, даже приблизительно рассчитанный показатель ARPAR может применяться на предприятиях гостеприимства для анализа эффективности деятельности и определения ценовой политики.

#### Литература:

1. АТОР: антикризисные сценарии для турбизнеса. [Электронный ресурс] //Про туризм. – Режим доступа: [http://proturizm.com/blog/profnews/ator-antikrizisnye-scenarii-dlja-turbiznesa.html?utm\\_source=Pechkin&utm\\_medium=email&utm](http://proturizm.com/blog/profnews/ator-antikrizisnye-scenarii-dlja-turbiznesa.html?utm_source=Pechkin&utm_medium=email&utm)
2. АТОР: число туроператоров и турагентств сократится на 30%. [Электронный ресурс] //Ассоциация Туроператоров. – Режим доступа: <http://www.atorus.ru/ator/press/article/2746.html>
3. 3 Безвизовый режим/eNews enews.md/news/listnews/66/last/all/ (дата обращения: 28.10.2014)
4. GOPPAR, RevPAR, ADR, now NRevPAR? Wow about just making money?! By Jean Mourier François. – Режим доступа: [www.hospitalitynet.org/news/4056186.html](http://www.hospitalitynet.org/news/4056186.html).
5. Things you didn't know about RevPAR (or: ARPAR as a better performance indicator), Co-founder, VP of Business Development at iRares. - Режим доступа: <https://www.linkedin.com/groups/Article-Things-you-didn-t-110108.S.5917418168153817091>



## СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ РАСЧЕТА ПОКАЗАТЕЛЯ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ АКТИВОВ

*К.э.н. Вадим ЗАРЕЦКИЙ, Белорусский государственный экономический университет, г. Минск, Республика Беларусь*

*The article presents a critical analysis of methods for calculating return on assets (ROA), which are described in the economic literature. Marked their shortcomings and propose an objective this measure of profitability.*

**Рентабельность** – это показатель, характеризующий эффективность функционирования организации и рассчитываемый как отношение полученного организацией финансового результата с теми факторами, которые способствовали его получению. К данным факторам относят активы, собственный капитал, выручку, себестоимость реализованной продукции и т.д.

На данный момент в экономической литературе сложились три подхода к расчету показателей рентабельности:

- 1) затратный (отношение прибыли к понесенным расходам);
- 2) доходный (отношение прибыли к заработанным доходам);
- 3) ресурсный (отношение прибыли к соответствующим активам).

В настоящей статье будет уделено внимание сложившимся в экономической литературе методикам расчета показателя рентабельности активов, т.е. данный показатель исчисляется согласно третьему – ресурсному – подходу.

Огромное значение при расчете экономически обоснованных значений рентабельности имеет выбор показателей, участвующих в данном расчете. Сначала исследуем, какие методики расчета рентабельности активов предложены в нормативных актах и статистических сборниках Республики Беларусь. В Статистическом ежегоднике Республики Беларусь представлен показатель **рентабельности активов**. Данный показатель рассчитывается как отношение чистой прибыли (убытка) и средней стоимости активов организации. Однако экономическое содержание рентабельности активов в Статистическом ежегоднике не раскрыто. Согласно постановлению Министерства экономики Республики Беларусь от 31.08. 2005 № 158 «Об утверждении Правил по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов» рентабельность активов исчисляется путем деления чистой прибыли на показатель «итого по активам». Однако при этом не уточняется, каков этот итог активов: это величина активов на конец года или их среднегодовая величина.

Для того чтобы идентифицировать экономическое содержание показателя рентабельности активов, необходимо в первую очередь определить, какие показатели должны участвовать в его расчете. А именно, какая бухгалтерская оценка финансового результата должна быть в числителе, и какая величина активов – в знаменателе.

Прежде всего, следует отметить, что любой показатель финансовых результатов Отчета о прибылях и убытках и актив баланса – это величины, несопоставимые исходя из методологии их исчисления, а именно их временной определенности. Прибыль – это разница между доходами, полученными в отчетном периоде, и расходами, которые уже не отражаются в активе баланса, а показываются в Отчете о прибылях и убытках. То есть, прибыль – это величина, определенная *за* отчетный период, а величина активов, отраженных в балансе – это показатель, рассчитанный *на* определенный момент времени. В связи с этим, в целях сопоставимости рекомендуем при расчете рентабельности активов использовать среднюю величину активов за отчетный период, которая рассчитывается на основе данных бухгалтерского баланса по следующей формуле:

$$\bar{A} = \frac{(A_0 + A_1)}{2}, \quad (1)$$

где  $\bar{A}$  – среднегодовая величина активов коммерческой организации;

$A_0$  – размер итога актива баланса на начало года;

$A_1$  – размер итога актива баланса на конец года (периода).

В связи с тем, что баланс является ежемесячной формой отчетности, то для более достоверного определения показателя рентабельности активов считаем целесообразным рассчитывать среднюю хронологическую величину активов следующим образом:

$$\bar{A} = \frac{\left(\frac{1}{2}A_0 + A_1 + A_2 + \dots + \frac{1}{2}A_n\right)}{n}, \quad (2)$$

где  $A_0$  – размер итога актива баланса на начало года;  
 $A_1$  – размер итога актива баланса на конец января;  
 $A_2$  – размер итога актива баланса на конец февраля;  
 $A_n$  – размер итога актива баланса на конец соответствующего периода (квартала, года).

В итоге, рассчитывая показатель рентабельности активов, мы сопоставляем величину прибыли с величиной вовлеченных в деятельность организации средств. Это означает, что рентабельность активов демонстрирует нам то, сколько процентов *от среднего за отчетный период значения активов*, вовлеченных в финансово-хозяйственную деятельность организации, составляет полученная ею *за отчетный период* прибыль. Таким образом, данный показатель характеризует эффективность использования привлеченных субъектом хозяйствования всех ресурсов (собственных и заемных).

Теперь следует определить, какой вид финансовых результатов следует использовать для расчета рентабельности активов. По нашему мнению, это должна быть величина прибыли (убытка) до налогообложения, а не чистая прибыль (убыток), как рекомендует статистическая методика. Ведь вовлеченные в финансово-хозяйственную деятельность активы, способствуют получению всей прибыли за отчетный период. В свою очередь, чистая прибыль (убыток), уменьшенная на величину налогов из прибыли наполняет рассчитанный показатель рентабельности активов не совсем корректным смыслом, так как в данном случае искусственно создается причинно-следственная связь между активами организации (причина) и чистой прибылью (следствие). Однако активы способствуют получению только общей прибыли (убытка) до налогообложения и не влияют на величину уплачиваемого из прибыли налога.

Многими авторами (Бернштейн Л.А., Ефимова О.В., Ковалев В.В., Ришар Ж., Савицкая Г.В.) для оценки успешности функционирования организации предлагается рассчитывать показатель рентабельности активов следующим образом:

$$Pa = \frac{\text{ПНО (или ЧП)} + \%_y}{\bar{A}} \times 100\%, \quad (3)$$

где ПНО – прибыль до налогообложения;  
 ЧП – чистая прибыль;  
 $\%_y$  – проценты к уплате.

Логика расчета по такой методике показателя рентабельности активов объясняется тем, что для функционирования субъекта хозяйствования необходим собственный и привлеченный капитал, который представлен в IV и V разделах баланса (долгосрочные и краткосрочные обязательства) коммерческих организаций Республики Беларусь. Впоследствии кредиторы получают за привлеченные средства проценты, которые уменьшают общую прибыль организации. В итоге, сумма прибыли до налогообложения и процентов к уплате показывают интересы всех заинтересованных в ней лиц: собственников, кредиторов и государства. Собственникам принадлежит величина чистой прибыли, кредиторам – проценты к уплате, государству – налог на прибыль. Однако целесообразность исчисления рентабельности активов по формуле (3) следует подвергнуть сомнению. Это касается наличия в числителе как раз-таки показателя «проценты к уплате». По нашему мнению, величина процентов, уплачиваемая организацией кредиторам, не является той долей прибыли, в которой заинтересованы соответствующие кредиторы. Во-первых, в отличие от налога на прибыль и дивидендов, выплачиваемые собственникам, проценты к уплате рассчитываются не от величины полученной прибыли. Так, если организация получила убыток, то в бюджет налог на прибыль не будет заплачен. Также и собственники не получают дивидендов, так как при наличии убытка дивиденды не начисляются (за исключением дивидендов по привилегированным акциям, если

это заранее оговорено при их эмиссии). А вот величина процентов к уплате исчисляются всегда, не зависят от размера прибыли, а определяется от суммы предоставленных кредитных ресурсов. Поэтому даже в случае убыточной деятельности кредиторы будут получать проценты за предоставленные организации кредиты и займы.

Однако следует констатировать, что мнение выше названных авторов, которые придерживаются методики расчета рентабельности активов по формуле (3) не лишено оснований по отношению к современным принципам функционирования исламского банкинга. Как отмечает в своей статье «О проблеме ссудного процента» У.С. Прайс: «кредитор имеет право на долю прибыли предприятия, которое он финансирует, при условии существования этих прибылей. Эта доля может обсуждаться, но фундаментальный вопрос в том, что должна быть прибыль, которой делятся, чтобы кредитор получил то, что мы называем процентом» [1]. Итак, при такой системе кредитования банк разделяет риски с собственником организации-заемщика за реализацию бизнес-проектов. Если заемщик получает убыток, значит банк не получает процент от ссуженной стоимости. И только при получении банк будет участвовать в распределении прибыли. Современная банковская система высокоразвитых стран функционирует абсолютно иным образом: банк, предоставляя ссуженную стоимость, не несет никакой ответственности в случае получения убытка организацией-заемщиком. В любом случае кредитор получит необходимый процент за пользование ссуженной стоимостью. Если заемщик не может заплатить проценты по кредиту, то возможны следующие варианты: или его имущество переходит банку, или проценты выплачивают поручители или тот субъект, кто предоставил соответствующую гарантию. В связи с этим весьма странной выглядит ситуация, когда в зарубежной экономической литературе описывается методика расчета рентабельности активов по формуле (3), при этом банковская система этих стран, в том числе и Республики Беларусь, функционирует по иным принципам.

Во-вторых, показатель «проценты к уплате», отражаемый в Отчете о прибылях и убытках, не всегда совпадает с фактической величиной начисленных процентов к уплате. Это связано с тем, что согласно положениям МСФО 23 «Затраты по займам», субъекты хозяйствования включают в себестоимость активов проценты по займам до окончания работ, необходимых для подготовки актива, отвечающего определенным требованиям (например, окончания строительства объекта основных средств и ввода его в эксплуатацию). В итоге, величина капитализированных процентов никогда не будет отражена в Отчете о прибылях и убытках, а войдет в стоимость конкретных активов, которая впоследствии будет трансформирована в конкретные расходы. Например, если проценты включены в себестоимость основных средств, то они будут постепенно списываться на себестоимость производимой продукции в виде амортизации.

Таким образом, величины фактически начисленных процентов к уплате и отраженных в Отчете о прибылях и убытках не всегда равны, что может привести к занижению показателя рентабельности активов, рассчитанного по формуле (3). А это в свою очередь может привести к некорректным выводам и принятию необъективных управленческих решений.

В экономической литературе часто предлагается для расчета и анализа эффективности функционирования организации показатель «рентабельность инвестированного капитала». В числителе этого показателя представлена сумма чистой прибыли и процентов к уплате, а в знаменателе – разность между всеми активами организации и краткосрочными обязательствами. Такая методика расчета представляется нам небесспорной. Во-первых, инвестированный капитал не зависит от налогообложения прибыли, поэтому отсутствие налога на прибыль в числителе видится нами как искусственное занижение рентабельности инвестированного капитала. От налогообложения прибыли невозможно уйти, руководство организации может только оптимизировать его величину путем выбора страны регистрации организации с более щадящей ставкой налога на прибыль или выбора такого вида деятельности, доходы по которому льготируются согласно налоговому законодательству. По поводу процентов к уплате было нами сказано выше.

Значение показателя, представленного в знаменателе формулы расчета рентабельности инвестированного капитала, также вызывает сомнение. По нашему мнению вычет из общей величины активов краткосрочных обязательств необоснованно завышает значение искомого показателя рентабельности. Ведь финансирование деятельности любой организации

осуществляется как за счет собственных, так и за счет привлеченных средств. Последние включают, в том числе, и краткосрочные обязательства. С экономической точки зрения элементы краткосрочных обязательств представляет собой кредит, полученный организацией. Поэтому в качестве источников финансирования работы организации долгосрочные и краткосрочные обязательства являются равноценными. Более того, долгосрочная задолженность постепенно становится краткосрочной и отражается в составе краткосрочной задолженности. В связи с этим целесообразно рассматривать в качестве инвестированного капитала суммы собственного капитала и всех обязательств, как долгосрочных, так и краткосрочных.

#### Литература:

1. ПРАЙС, У.С. *О проблеме ссудного процента* // Мировой кризис – хроника и комментарии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://worldcrisis.ru/crisis/1795071>. – Дата доступа: 28.03. 2015.

## UNELE PARTICULARITĂȚI PRIVIND ANALIZA FLUXULUI DE NUMERAR CONFORM NOILOR SNC

*Lect. sup. univ. Ala COJOCARI, ASEM*

*Since in most cases not obtain positive financial result indicates the existence of cash in the accounts, there is need for a more thorough study of cash flow from operating activities formed so as well as non-operational economic entity.*

**Cuvinte-cheie:** *numerar, flux net, situația fluxurilor de numerar, încasări, plăți rezultat financiar plăți.*

Desfășurarea activității economice a unei entități economice generează permanent mișcarea numerarului și altor elemente de numerar, atât din activitatea operațională, cât și neoperațională, reflectate în Situația fluxurilor de numerar, anexa 4 a Situațiilor Financiare, care se întocmește în baza metodei de casă: încasări minus plăți.

Informațiile referitoare la fluxurile de numerar aferente unei activități sunt utile, deoarece constituie, pentru utilizatorii situațiilor financiare ale entității o bază de evaluare a capacității acesteia de a genera numerar și echivalente de numerar, precum și a utilității acestor fluxuri. Atât utilizatorii interni, cât și externi doresc să cunoască amănunte despre capacitatea entității de a genera fluxuri de numerar, despre durata acestor fluxuri, precum și despre modalitatea în care le utilizează entitatea, pentru a putea, astfel, lua decizii economice privind activitatea ulterioară.

În practica analitică, există entități, care desfășoară o activitate profitabilă, dar nu sunt capabile să genereze numerar, probabil, datorită unui nivel ridicat al creanțelor comerciale, care sunt achitate după o perioadă lungă de timp, între timp, este posibil ca entitatea să dea chiar faliment. În consecință, acei utilizatori care sunt, în primul rând, acționarii sau fondatorii entității, precum și potențialii investitori vor fi interesați să cunoască dacă entitatea respectivă va fi capabilă să le asigure o rentabilitate a investiției lor sau nu?

Ca avantaje privind întocmirea și analiza Situației fluxurilor de numerar, conform Standardului Național de Contabilitate (SNC) „Prezentarea situațiilor financiare”, pot fi considerate următoarele:

- utilizatorii interni, precum și potențialii investitori, pot efectua comparații între diferite entități care practică același gen de activitate;
- pot fi ușor stabilite căile de formare și majorare a încasărilor și micșorare a plăților, inclusiv, în cea mai mare parte, din activitatea operațională;
- se face contrapunerea informației, inclusiv a soldului de numerar, reflectat în Bilanț cu datele evidențiate în Situația fluxurilor de numerar, atât la începutul, cât și la sfârșitul perioadei de gestiune;
- situația fluxurilor de numerar este parte componentă a Situațiilor financiare și trebuie întocmită în fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situațiile financiare.

Drept principii, privind întocmirea Situației fluxurilor de numerar, făcând trecere la Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 7 "Situația fluxurilor de numerar", pot fi evidențiate următoarele: încasările și plățile să fie repartizate în funcție de genul de activitate:

- operațională (care sunt principalele genuri ale activității operaționale: producere, comerț, servicii etc.);
- investițională (constau în achiziționarea sau/și vinderea de active imobilizate);
- financiară (constau în schimbări ale mărimii și compoziției capitalului propriu și/sau datorii unei entități).

Conform IAS 7, rezultă că o investiție se consideră, în mod normal, echivalentul de numerar doar dacă este ușor convertibilă într-o sumă prestabilită de numerar și, atunci când este achiziționată, are o perioadă de scadență mai mică, de maximum 3 luni. Acest fapt este în contradicție cu practica din anumite țări de clasificare a tuturor investițiilor curente ca echivalente de numerar. Se cere ca echivalentele de numerar să fie subiectul unui risc nesemnificativ al schimbării valorii lor și ca ele să fie păstrate pentru achitarea datorii curente. Trebuie remarcat faptul că această opțiune nu se aplică în cazul investițiilor ce au o scadență mai mare de trei luni.

Variația mărimii investițiilor în funcție de creanță, altele decât modificările în ceea ce privește solvabilitatea, rezultă din schimbările ratei dobânzii. O estimare precisă a fluctuației ratei dobânzii este, rareori, posibilă. În mod evident, cu cât este mai scurtă perioada de scadență a unei creanțe, cu atât mai mic este efectul asupra valorii lui datorat unei modificări în ratele dobânzii.

Modificările ratelor ar avea loc, în mod normal, un efect nesemnificativ asupra valorii unui titlu ce are o scadență de trei luni sau mai puțin de la data achiziției lui de către entitate. Cu toate acestea, cele 3 luni ale standardului nu trebuie văzute ca o cerință absolută. Se poate adopta o politică de includere a investițiilor cu scadența inițială mai mare de 3 luni, dacă este cazul. Un exemplu, în această privință, ar fi stabilitatea ratei dobânzii, cu variații nesemnificative ale acesteia pe termen lung.

În astfel de circumstanțe, entitatea poate justifica investiția ca o creanță, care ușor poate fi echivalată cu numerarul sau alte elemente de numerar. În consecință, aceasta trebuie să prezinte care anume sunt componentele numerarului sau ale altor elemente de numerar. Atunci, și pentru noi, ca analiști ar fi mai ușor să calculăm indicatorul relativ: **rata suficienței fluxului de numerar**, pentru a stabili dacă este capabilă entitatea respectivă de a-și acoperi necesitățile creșterii potențialului productiv și plăți dividende din surse proprii.

$$Rs_{fm} = \frac{FN_{AO}}{Pr_{AI} + \Delta_S + PI_D} \quad (1)$$

Unde:

- $Rs_{fm}$  exprimă rata suficienței fluxului net;
- $FN_{AO}$  – fluxul net de numerar din activitatea operațională;
- $Pr_{AI}$  – procurarea activelor imobilizate;
- $\Delta_S$  – sporirea stocurilor;
- $PI_D$  – plata dividendelor.

Altă situație ar fi când, chiar dacă o investiție are o scadență inițială mai mică de trei luni, incluzând acțiunile preferențiale recent achiziționate cu o dată specificată de răscumpărare, nu trebuie considerată echivalent de numerar, dacă există o îndoială că entitatea emitentă va răscumpăra în întregime garanția la scadență. În acest caz, investiția respectivă se include sigur în componența activității operaționale, și nu a activității financiare.

Nu întotdeauna este clar în ce condiții un element poate fi clasificat ca o activitate operațională, de investiții sau financiară. Ca rezultat, acest lucru depinde de natura activității care este considerată a fi sursă predominantă a fluxurilor de numerar pentru elementul respectiv.

În practica contabilă există situații, când o singură tranzacție poate include fluxuri de numerar ce sunt clasificate în mod diferit și, corespunzător, poate fi inclusă paralel în mai multe activități, fie operațională, de investiții sau financiară.

Drept exemplu nu poate servi clasificarea sumei inițiale rambursării unei datorii: credit bancar sau împrumut persoană fizică – flux de numerar din activitatea financiară, iar dobânda - flux de numerar din activitatea operațională.

Alt exemplu ar fi plățile în numerar făcute de un beneficiar al activului închiriat pe baza unui contract de leasing operațional, care trebuie incluse în fluxurile de numerar ale activității operaționale,

iar plățile făcute în baza unui contract de leasing financiar se includ în componența activității financiare, exclusiv plata dobânzii, care reprezintă plăți ale activității operaționale. De aceea, pentru noi, ca analiști, este foarte dificil de a efectua o analiză cât mai justificată a acestui compartiment, nefiind reflectate corect anterior operațiunile contabile în conturi și, nemijlocit, în sursele informaționale corespunzătoare.

Efectuând corelația dintre fluxul net de numerar din activitatea operațională și neoperațională poate fi stabilit fluxul net total, care poate avea atât valori pozitive, cât și negative. Pentru o justificare a acestor rezultate, se recomandă analiza factorială efectuată prin metoda bilanțieră, unde corelația dintre factori are loc prin forma aditivă de legătură, încasările fiind clasificate ca factori cu acțiune directă, iar plățile – cu acțiune indirectă.

În practica analitică, nu întotdeauna rezultatele pozitive privind fluxul de numerar denotă o situație pozitivă a entității. Ca rezultat apare necesitatea de a calcula și analiza și alți indicatori relativi ce caracterizează utilizarea eficientă a numerarului sau altor elemente de numerar, precum și de a efectua corelația dintre fluxul net de numerar total și profitul (pierdere) până la impozitare.

Aplicând metoda indirectă, privind întocmirea Situației fluxurilor de numerar, conform IAS 7, și corelația acesteia cu Situația de profit și pierdere, profitul (pierdere) este ajustat cu efectele tranzacțiilor nonmonetare, precum ar fi: amânările sau angajamentele de plăți sau încasări în numerar din activitatea operațională a perioadelor precedente sau ulterioare, și elementele de venituri și cheltuieli asociate cu fluxurile de numerar din activitățile de investiții și/sau financiară. Astfel, corelația dintre rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere) cu fluxul net de numerar din activitatea operațională, care poate fi atât pozitiv, cât și negativ nu întotdeauna este justificată, deoarece nu include toate mișcările înregistrate în conturile debitorilor și creditorilor ale aceluiași an, ci doar acele mișcări survenite în acele conturi, care sunt aferente activității operaționale. Ca exemplu, mișcarea înregistrată în „Dobânzi plătite”, conform IAS 7, nu trebuie inclusă în secțiunea aferentă activității operaționale din situația fluxurilor de numerar, ci în compartimentul activității financiare, în urma evidențierii încasărilor sub formă de credite și împrumuturi.

Analogic, pot fi furnizate și alte informații din Situația de profit și pierdere sau/și din Bilanț cu scopul de a ilustra modul în care acestea corelează cu informațiile ilustrate în Situația fluxurilor de numerar.

#### **Bibliografie:**

1. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare” Monitorul Oficial nr. 233-237 din 22.10.2013;
2. Standardul Național de Contabilitate „Creanțe și investiții financiare” Monitorul Oficial nr. 233-237 din 22.10.2013;
3. Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii” Monitorul Oficial nr. 233-237 din 22.10.2013;
4. ȚIRIULNICOVA N. (coordonator); PALADI V.; GAVRILIUC L.; CHIRILOV N.; FURTUNĂ D. *Analiza rapoartelor financiare*. Ediția a II-a, revăzută. Chișinău: Asociația Obștească „ACAP RM”, 2011. 400 p. ISBN 978-9975-78-995-0;
5. NICULESCU M. *Diagnostic financiar*. Vol. II. București: Editura Economică, 2003. 384 p. ISBN 973-590-720-8;
6. DURAN Vasile. *Finanțele firmei – Strategii, politici și practică financiară*. Editura Mirton, Timișoara 2000;
7. ГЕРМАЛОВИЧ Н.А. *Анализ хозяйственной деятельности предприятия* /Н.А. Гермалович. - М: Финансы и статистика, 2011. - 346 с.
8. БЕРДНИКОВА Т.Б. *Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия*: учеб. пособие: Инфра-М, 2009. - 215 с.
9. ТАБУРЧАК П.П., ГУМИН В.М., САПРЫКИН М.С. *Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия*: учебное пособие. Ростов-на-Дону: Феникс, 2009. - 352 с.

## ANALIZA INDICATORILOR FINANCIARI ÎN CADRUL PROCESULUI DE SUPRAVEGHERE BANCARĂ

*Drd. Anastasia BEJAN, ASEM*

*The banking activity is continuously exposed to risks, due to the complexity of the intermediation function that the banks perform. An important challenge of the banking management is the early risk identification and assessment. The analysis of the banks' financial stability can be performed by using the Financial Soundness Indicators (FSIs), that represent a very good measure of the strengths and vulnerabilities of the financial institutions. The article represents the results of the analysis of the Moldovan commercial banks activity based on FSIs and underlines the main fields of the banking risks: capital adequacy, asset quality, liquidity, earnings and profitability, in conclusion being proposed some recommendations for improvement of the domestic banking activity and risk avoidance.*

**Cuvinte-cheie:** indicatorii solidității financiare, risc de insolvabilitate, risc de credit, risc de lichiditate, capital de gradul I, coeficientul suficienței capitalului ponderat la risc, credite neperformante, active lichide

**JEL:** G28

Activitatea bancară, la fel ca alte activități de natură economică, este expusă continuu unor riscuri, nivelul cărora este, de obicei, direct proporțional cu profitul scontat. Tendința de maximizare a profiturilor reprezintă un motiv frecvent de ignorare de către bănci a riscurilor, ceea ce expune aceste instituții la pierderi potențiale de capital și active lichide.

În acest context, organului de supraveghere îi revine o funcție foarte importantă de monitorizare a activității băncilor, în vederea identificării și analizei detaliate a cauzelor ce declanșează riscurile, evaluării gradului de pregătire al băncilor pentru suportarea eventualelor pierderi etc.

Una din metodele de supraveghere și analiză a activității băncilor comerciale în scopul identificării surselor de dezechilibru și expunere la risc este analiza indicatorilor solidității/stabilității financiare (*Financial Soundness Indicators*).

**Indicatorii Solidității Financiare (ISF)** reprezintă un set de indicatori elaborați în anul 2006 de către Fondul Monetar Internațional, utilizați pentru analiza situației instituțiilor financiare, ce oferă o imagine complexă a acestora. ISF includ date consolidate ale instituțiilor individuale și pot fi utilizați atât în scopul determinării situației financiare curente a instituțiilor financiare, cât și pentru a analiza evoluția în dinamică și prognozele unor rezultate ce vor fi înregistrate în viitor, fapt ce explică rolul semnificativ al acestora în analiza stabilității sistemului financiar. Calculul și aprecierea dinamicii ISF sunt de o importanță majoră atât pentru autoritățile de supraveghere, în scopul utilizării lor în monitorizarea pe teren și la distanță a activității băncilor, cât și pentru organele de conducere a băncilor, întrucât datele respective, fiind divizate în două categorii: indicatori de bază și indicatori suplimentari, pot servi drept temei pentru luarea unor decizii financiare [4].

Reieșind din cele expuse, luând în considerare specificul activității sistemului bancar autohton și informația ce se publică trimestrial pe paginile-web oficiale ale băncilor comerciale, se propune utilizarea Indicatorilor Solidității Financiare pentru analiza la situația din 28.02.2015 a activității băncilor comerciale din Republica Moldova și identificarea principalelor riscuri la care se expun acestea [5].

### **a) Identificarea riscului de insolvabilitate în baza ISF**

Riscul de insolvabilitate (altfel, numit risc de faliment sau risc de capital) reprezintă probabilitatea ca resursele proprii ale băncii să nu fie suficiente pentru a acoperi pierderile rezultate din activitatea curentă. La băncile comerciale din Republica Moldova, analiza riscului de capital a fost efectuată în baza indicatorilor: capitalul de gradul I și coeficientul suficienței capitalului ponderat la risc.

*Capitalul de gradul I* este un indicator prudențial, reglementat de actele normative ale Băncii Naționale a Moldovei, conform cărora băncile trebuie să dețină și să mențină capitalul de gradul I în mărime nu mai mică decât cuantumul capitalului minim necesar stabilit (începând cu 31.12.2012 mărimea capitalului minim necesar a fost stabilită la valoarea de 200.0 mil. lei).[1] În conformitate cu prevederile Legii instituțiilor financiare nr.550-XIII din 21.07.1995, deținerea capitalului unei bănci, în mărime mai mică de 1/3 față de capitalul reglementat, este considerată situație de insolvabilitate,

Banca Națională fiind împrumutată, în acest caz, cu dreptul de retragere a licenței.

În cadrul analizei capitalului de gradul I, este important de menționat faptul că corespunderea acestuia limitei stabilite de legislație nu este suficientă pentru a concluziona expunerea băncilor la riscuri minime. Este necesară raportarea mărimii capitalului la valoarea activelor riscante, în vederea aprecierii capacității acestuia de acoperi posibile pierderi ale activelor riscante.

*Coeficientul suficienței capitalului ponderat la risc* reprezintă un alt indicator prudential, utilizat în scopul determinării capacității băncilor comerciale de a acoperi pierderile provocate de activele riscante din contul capitalului normativ total. Calculat ca raport dintre Capitalul Normativ Total și Activele Ponderate la Risc, limita minimă admisibilă a acestui indicator conform prevederilor actelor normative ale Băncii Naționale este de 16%. [1] Astfel, o valoare a coeficientului suficienței capitalului peste limita respectivă semnifică faptul că banca are suficient capital pentru a acoperi riscurile din bilanțul contabil.

Urmare a analizei riscului de capital la băncile comerciale din Republica Moldova, s-a constatat că, la situația din 28.02.2015, valorile indicatorilor sus-menționați reflectă un nivel de consolidare mediu al băncilor autohtone, ceea ce nu permite tuturor băncilor acoperirea eventualelor pierderi fără prejudicierea siguranței lor financiare. Astfel, la data respectivă, 3 bănci din 14 existente în sistemul bancar autohton încalcă coeficientul suficienței capitalului ponderat la risc, care constituie respectiv: la Banca de Economii S.A. – 2.41%, BC Banca Socială S.A. – 2.89%, BC Unibank S.A. – 15.79%.

#### **b) Identificarea riscului de credit în baza ISF**

Riscul de credit reprezintă riscul înregistrării de pierderi sau al nerealizării profiturilor estimate, ca urmare a neîndeplinirii de către contraparte a obligațiilor contractuale în legătură cu creditul contractat. Identificarea riscului de credit în cadrul băncilor comerciale permite determinarea calității activelor băncilor. [3] Pentru analiza riscului de credit la băncile comerciale din Republica Moldova a fost propus indicatorul de mai jos:

*Total credite neperformante/Total credite* – indicator ce evaluează calitatea portofoliului de credite, și anume ponderea creditelor clasificate nefavorabil (în categoriile de risc substandard, dubios și compromis) în total portofoliu de credite. O tendință negativă în calitatea portofoliului de credite, soldată cu majorarea indicatorului, ar putea necesita majorarea reducerilor pentru pierderi la credite.

În urma analizei indicatorului sus-menționat, s-a constatat că băncile comerciale din Republica Moldova sunt expuse riscului de credit la nivel diferit. Astfel, la situația din 28.02.2015, sunt expuse unui risc de credit minim și ocupă primele poziții după calitatea activelor: BC Comerțbank S.A. (3.63%), FinComBank S.A. (3.86%), BC Mobiasbanca Groupe Société Générale S.A. (5.72%), BC Moldova-Agroindbank S.A. (5.96%), aceste bănci înregistrând cele mai mici valori ale ponderii creditelor neperformante în cadrul portofoliului de credite. Totodată, există 5 bănci care sunt expuse unui risc de credit sporit, determinat de ponderea înaltă a creditelor neperformante în totalul portofoliului de credite, și anume: Banca de Economii S.A. – 76.98%, BC Banca Socială S.A. – 36.0%, BCR Chișinău S.A. – 31.72%, BC Eximbank Gruppo Veneto Banca S.A. – 19.85%, BC EuroCreditBank S.A. – 15.51%. De menționat că aceste valori sunt cu mult peste media indicatorului credite neperformante/total credite pe sistemul bancar, care, la 28.02.2015, constituie 12.42%. În acest context, managementul băncilor respective trebuie să întreprindă măsuri în vederea recuperării creditelor problematice.

#### **c) Identificarea riscului de lichiditate în baza ISF**

Riscul de lichiditate reprezintă riscul pierderilor la care este supusă o bancă în urma incapacității de a-și satisface necesitățile de numerar sau ca rezultat al lichidității insuficiente care trebuie recuperată la un cost excesiv.

Pentru identificarea riscului de lichiditate în cadrul băncilor comerciale din Republica Moldova, actele normative ale Băncii Naționale reglementează doi indicatori prudentiali: [2]

*Principiul I al lichidității* (calculat ca raportul dintre activele și obligațiunile pe termen lung), având limita maximă admisibilă 1, are ca scop identificarea riscului de lichiditate de transformare, adică a incapacității băncii de a finanța portofoliul de active pe maturitățile și la ratele de dobândă corespunzătoare.

*Principiul II al lichidității* (determină ponderea activelor lichide în totalul activelor), fiind stabilit la limita  $\geq 20\%$ , este important în vederea monitorizării riscului de lichiditate imediată, adică a cantității de active care sunt la dispoziția băncii în orice moment de timp.



Analizând expunerea la riscul de lichiditate a băncilor comerciale din Republica Moldova, la situația din 28.02.2015, s-a constatat că nu la toate băncile indicatorii lichidității se încadrează în limitele stabilite de actele normative în vigoare, ceea ce denotă posibilitatea inexistenței surselor adecvate pentru susținerea plăților aferente obligațiunilor băncilor. De menționat că la situația din 28.02.2015 încalcă principiul II al lichidității următoarele bănci: Banca de Economii S.A. – minus 3.62%, BC Banca Socială S.A. – minus 69.2%, BC Unibank S.A. – 8.23%, iar principiul I al lichidității încalcă BC Banca Socială S.A. – 22.79%.

Prin intermediul Indicatorilor Solidității Financiare poate fi evaluată și **eficiența activității băncilor comerciale**. Astfel, măsurarea nivelului de performanță a activității băncilor comerciale din Republica Moldova a fost efectuată în baza indicatorilor ce urmează.

*Rentabilitatea activelor* (ROA), calculată ca raport între venit netul și media activelor, reflectă eficiența utilizării activelor băncii în scopul maximizării profiturilor și reprezintă o apreciere generală a profitabilității bancare.

*Rentabilitatea capitalului acționar* (ROE), calculată ca raport între venitul net și media capitalului acționar, este un indicator al eficienței utilizării capitalului investit în bancă. O rată a rentabilității capitalului mai înaltă poate fi efectul unui capital mic, sau expresie a capacității crescute de a obține prin împrumut resurse suplimentare.

*Marja netă din dobânzi* (NIM), calculată ca raportul între venitul net din dobânzi și activele profitabile, reflectă câștigul obținut de bancă din investițiile făcute pe seama resurselor atrase. O marjă netă din dobânzi ridicată este obținută ca rezultat al unui management eficient al activelor și pasivelor, dar se poate datora și unui plasament în active foarte riscante.

În urma analizei la situația din 28.02.2015 a indicatorilor de eficiență la băncile comerciale din Republica Moldova, s-a constatat că:

- 7 bănci comerciale înregistrează o rentabilitate a activelor mai mică decât media pe sistemul bancar – 1.93%;
- 10 bănci comerciale înregistrează o rentabilitate a capitalului acționar mai mică decât media pe sistemul bancar – 15.96%;
- o bancă comercială înregistrează valori negative ale indicatorului rentabilității activelor și rentabilitatea capitalului acționar (din cauza pierderilor înregistrate în perioada de gestiune, Banca de economii S.A. a înregistrat ROA – minus 0.36% și ROE – minus 6.98%);
- 8 bănci comerciale înregistrează o marjă netă din dobânzi mai mică decât media pe sistemul bancar – 4.55%.

Ca urmare a analizei activității băncilor comerciale din Republica Moldova, s-a constatat că Indicatorii Solidității Financiare contribuie, în mod semnificativ, la evaluarea performanțelor și riscurilor activității bancare. Prezentând informația într-o formă ce permite compararea și analiza în dinamică a diverselor domenii ale activității bancare, precum și a instituțiilor financiare de diferite dimensiuni, ISF permit o apreciere obiectivă a situației curente a sistemului bancar în vederea prognozării evoluțiilor și tendințelor viitoare.

Reieșind din rezultatele analizei activității băncilor comerciale din Republica Moldova în baza ISF, pot fi **concluzionate** următoarele:

- sistemul bancar autohton este vulnerabil la riscuri;
- unele bănci comerciale necesită să își consolideze eforturile pentru majorarea capitalului în vederea corespunderii acestuia prevederilor legislației;
- băncile comerciale din Republica Moldova sunt expuse riscului de credit la nivel diferit, calitatea joasă a activelor fiind cauzată, în cea mai mare măsură, de o gestiune ineficientă a operațiunilor de creditare (nerespectarea actelor normative și a procedurilor interne în domeniul creditării, acordarea de credite cu un grad de risc sporit);
- eficiența activității băncilor comerciale din Republica Moldova se apreciază ca fiind una de nivel mediu, ținând cont că aproximativ jumătate din băncile comerciale înregistrează valori ale indicatorilor eficienței inferioare mediei pe sistemul bancar;

Luând în considerare concluziile menționate, organelor de conducere ale băncilor comerciale sunt propuse următoarele **recomandări**:

- asigurarea, în permanență, de către managementul băncilor, a unui nivel minim al capitalului, corespunzător profilului de risc și specificului activității băncilor, și majorarea acestuia, la

- necesitate (identificarea surselor de majorare a capitalului, revizuirea politicii de dividend etc.);
- efectuarea testărilor la stres, în scopul identificării punctelor slabe și vulnerabilităților potențiale privind evoluția în condiții imprevizibile, a mărimii capitalului, activelor lichide, calității activelor și a altor indicatori;
- ridicarea calității portofoliului de credite, întreprinderea de către management a măsurilor în vederea sporirii capacității de recuperare a activelor problematice, investirea în active profitabile cu risc redus, aprecierea obiectivă a riscului de credit și formarea reducerilor pentru pierderi la active fără a subevalua calitatea activelor;
- gestiunea scadenței între activele și pasivele bancare (finanțarea activelor pe termen lung din resurse atrase pe termen lung); asigurarea în permanență a unui nivel optim de lichidități, ținând cont de fluxurile de intrări și ieșiri; atragerea unor depozite stabile, cu costuri minime; controlul sistematic asupra cheltuielilor băncilor; adoptarea unor politici de dobânzi echilibrate; atragerea de noi clienți etc.

#### **Bibliografie selectivă:**

1. Regulamentul cu privire la suficiența capitalului ponderat la risc, aprobat prin Hotărârea Consiliului de administrație al Băncii Naționale a Moldovei nr.269 din 26.10.2001. Monitorul Oficial al RM nr.130/310 din 14.12.2001.
2. Regulamentul cu privire la lichiditatea băncii, aprobat de Consiliul de administrație al Băncii Naționale a Moldovei, Proces-verbal nr. 28 din 8 august 1997. Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1997, nr.64-65, art. 105 din 02.10.1997.
3. COCIUG V., CINIC L. *Gestiunea riscurilor bancare*. Chișinău: ASEM, 2008. 214 p.
4. International Monetary Fund. Financial Soundness Indicators – Background Paper, May 14, 2003. 90 p.
5. [www.bnm.md](http://www.bnm.md).

### **ANALIZA INDICATORILOR DE PERFORMANȚĂ ÎN SCOPUL APRECIERII POZIȚIEI FINANCIARE ÎN SISTEMUL BANCAR DIN R. MOLDOVA**

*Profesor de contabilitate Marina IOVU-CARAUȘ,  
grad didactic I, CNC al ASEM,  
Profesor de contabilitate Nadejda BOȘCANEANU,  
grad didactic I, CNC al ASEM*

*Because banking is currently controversial in terms of its stability and the current exchange rate fluctuations we intend in this article to analyze the performance indicators level of five commercial banks in the Republic of Moldova. From the banking system performance indicators we examined several essential indicators, in our opinion, the assessment of the financial position of the five financial institutions. Depending on the chosen indicator the position of banks changes their ranking.*

Necesitatea analizei economico-financiare, în cadrul activității entităților din diverse domenii de activitate, este determinată de evaluarea performanțelor obținute pe parcursul exercițiului financiar. Din cadrul tuturor genurilor de activitate ce sunt practicate de entități, activitatea băncilor reprezintă un domeniu ce manifestă un interes sporit atât din partea agenților economici, cât și din partea populației țării.

La momentul actual, domeniul bancar devine un segment controversat al economiei naționale, din punct de vedere al stabilității acestuia și al fluctuațiilor curente a cursului valutar. Luând în considerare structura obscură a mai multor bănci comerciale apare necesitatea garantării limitelor de prudență privind produsele bancare existente. Vulnerabilitatea sistemului bancar are un impact negativ asupra finanțării directe a bugetului de stat, remiterilor de fonduri, creșterii riscurilor investiționale și accesului limitat la fondurile internaționale. În sectorul bancar, regulile de prudență, contabilitatea și auditul, vin în sprijinul indicatorilor pozitivi de stabilitate.

În scopul aprecierii poziției financiare pe piața bancară a unor bănci comerciale din R. Moldova, vor fi analizate un șir de indicatori de performanță. Chiar dacă asistăm la o dezvoltare accelerată a produselor bancare, a diversificării activității bancare, oricum activitatea de bază a unei bănci este focalizată pe acceptarea de depozite și acordarea de credite. În acest scop, prezentăm situația portofoliului de credite și structura depozitelor a 5 bănci selectate din sistemul bancar al Republicii Moldova și anume: BC „Moldova-Agroindbank” S.A., BC „Moldindconbank” S.A., B.C. „Victoriabank” S.A., BC „Mobiasbancă – Groupe Société Générale” S.A., B.C. „Eximbank - Gruppo Veneto Banca” S.A.

**Tabelul 1**

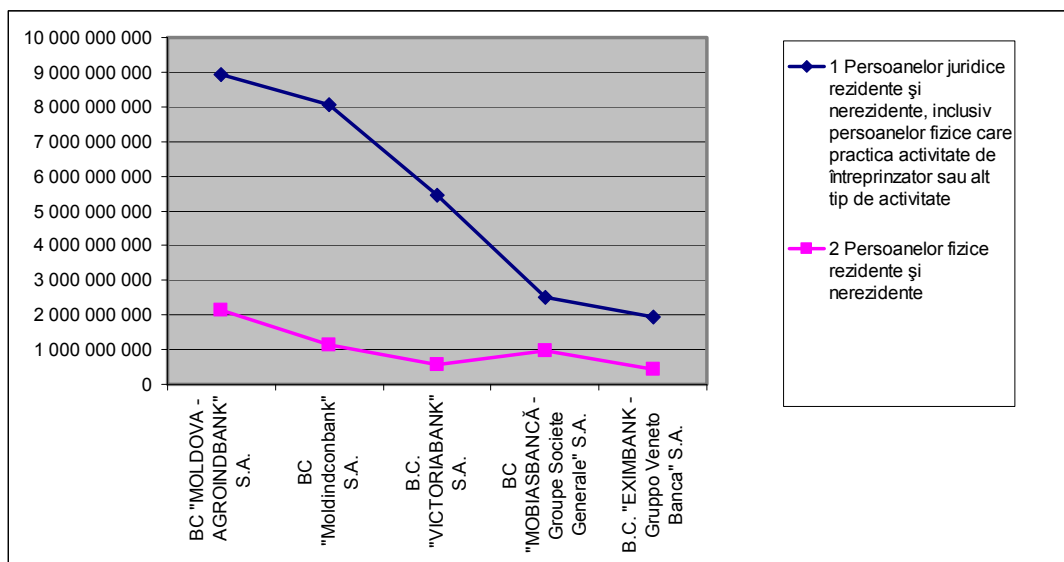
**Structura portofoliului de credite pe tipuri de debitori la 31.01.2015**

(lei)

Soldul creditelor acordate	BC „Moldova - Agroindbank” S.A.	BC „Moldindconbank” S.A.	B.C. „Victoriabank” S.A.	BC „Mobiasbancă - Groupe Société Générale” S.A.	B.C. „Eximbank - Gruppo Veneto Banca” S.A.
Persoanelor juridice rezidente și nerezidente	8 943 137 008	8 059 025 332	5 436 085 671	2 506 590 640	1 930 372 858
Persoanelor fizice rezidente și nerezidente	2 136 702 243	1 146 658 256	558 249 541	986 342 489	435 558 363

*Sursa: Elaborat în baza datelor BNM*

Vizualizarea grafică facilitează compararea portofoliului de credite între aceste bănci.



**Figura 1. Portofoliul de credite pe tipuri de debitori**

Conform diagramei de mai sus, putem constata că BC „Moldova-Agroindbank” S.A. este situată pe primul loc la acordarea creditelor atât pentru persoanele juridice, cât și pentru persoanele fizice. Acest fapt se datorează avantajelor creditării de această bancă, cum ar fi: creditare operativă, flexibilă și adaptabilă la cerințele clienților, rata dobânzii atractivă, rapiditate în perfectarea documentelor, suportul experților de creditare la perfectarea documentelor necesare, poziție flexibilă în asigurarea creditului, scheme de rambursare favorabile și acoperirea unei sfere largi a cerințelor clienților.

Tabelul 2

## Structura depozitelor din sectorul bancar al RM la situația din 31.01.2015

(mii lei)

Tipul de depozit	BC „Moldova - Agroindbank” S.A.	BC „Moldindconbank” S.A.	B.C. „Victoriabank” S.A	BC „Mobiasbancă - Groupe Sociéte Générale” S.A.	B.C. „Eximbank - Gruppo Veneto Banca” S.A.
Depozite la vedere (cu/fără dobândă) ale persoanelor fizice	1 035 135	707 252	1 404 185	1 035 115	222 140
Depozite la vedere (cu/fără dobândă) ale persoanelor juridice	2 262 523	1 642 597	2 211 350	1 689 812	571 605
Depozite la termen (cu/fără dobândă) ale persoanelor fizice	8 064 089	6 193 145	5 386 877	1 162 007	1 179 985
Depozite la termen (cu/fără dobândă) ale persoanelor juridice	1 004 193	1 112 714	1 228 737	449 020	251 569

Sursa: elaborat în baza datelor BNM

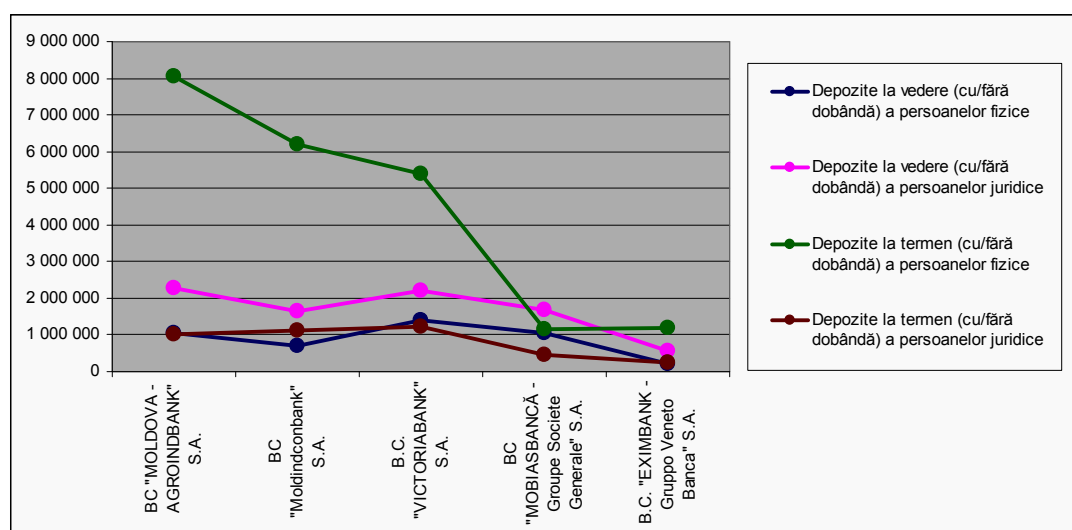


Figura 2. Portofoliul de depozite, mii lei, sold la sfârșitul lunii gestionare

Analizând mărimea depozitelor acceptate de cele 5 instituții financiare, putem conchide că și în acest caz BC „Moldova-Agroindbank” S.A. se plasează pe primul loc la acest capitol. Acest rezultat denotă încrederea deponenților juridici și fizici față de bancă, în plasarea mijloacelor bănești disponibile. Gama variată a depozitelor la termen a băncii respective oferă posibilitatea potențialilor

deponenți de a a-și alege tipul și durata de păstrare în funcție de necesitățile clienților, oferind dobânzi avantajoase.

Din sistemul de indicatori ai performanței bancare, analizăm câțiva indicatori esențiali, în opinia noastră, privind aprecierea poziției financiare a celor cinci bănci și anume:

- *Rentabilitatea activelor (ROA)* reprezintă capacitatea de a utiliza resursele băncii pentru a obține profit, și se determină ca: profitul aferent exercițiului obținut în perioada gestionară (Vnet) împărțit la numărul de luni raportate (N), înmulțit la 12, împărțit la media activelor pentru perioada gestionară (Am) și înmulțit la 100.
- *Rentabilitatea capitalului (ROE)* este un indicator sintetic cu cea mai semnificativă expresie a profitului, care măsoară rezultatele managementului bancar, în ansamblu, și indică pentru acționari eficiența investiției, calculându-se ca: profitul aferent exercițiului obținut pentru perioada gestionară (Vnet) împărțit la numărul de luni raportate (N), înmulțit la 12, împărțit la media capitalului pentru perioada gestionară (Cm) și înmulțit la 100.
- *Rata veniturilor din dobânzi*, determinată ca raportul din venitul net aferent dobânzilor și venitul total, exprimă nivelul unei activități profitabile, în care mărimea venitului obținut din dobânzi mai mare, la aceeași mărime a activelor.
- *Indicele eficienței (Ief)* reprezintă: venitul net aferent dobânzilor (Vnet af.d) plus venitul neaferent dobânzilor (Vneaf.d) împărțit la cheltuielile neaferente dobânzilor (Chneaf.d). (Ief=(Vnet af.d+Vneaf.d):Chneaf.d)).
- Lichiditatea este capacitatea băncii de a plasa în active și de a asigura, în orice moment, onorarea la scadență a obligațiilor sale de plată. *Principiul I al lichidității (lichiditatea pe termen lung)* prevede ca suma activelor băncii cu termenul de rambursare mai mult de 2 ani să nu depășească suma resurselor ei financiare, calculându-se ca raportul dintre activele băncii și resursele financiare. *Principiul II al lichidității (lichiditatea curentă)* prevede ca lichiditatea curentă a unei bănci, exprimată ca și coeficient al activelor lichide la activele totale, nu trebuie să fie mai mică decât 20%.
- *Ponderele activelor bilanțiere în valută străină și activelor atașate la cursul valutei străine în totalul activelor* reprezintă: activele bilanțiere în valută străină plus suma totală a activelor atașate la cursul valutei străine împărțit la suma totală a activelor și înmulțit la 100.
- *Ponderele obligațiunilor bilanțiere în valută străină și obligațiunilor atașate la cursul valutei străine în totalul activelor* reprezintă: obligațiunile bilanțiere în valută străină plus suma totală a obligațiunilor atașate la cursul valutei străine împărțit la suma totală a activelor și înmulțit la 100.

**Tabelul 3**

**Informația privind activitatea economico-financiară a băncilor din RM  
la situația din 31.01.2015**

<b>Denumirea indicatorilor</b>	<b>BC „Moldova - Agroindbank” S.A.</b>	<b>BC „Moldindconbank” S.A.</b>	<b>B.C. „Victoriabank” S.A</b>	<b>BC „Mobiasbanca - Groupe Societè Générale” S.A.</b>	<b>B.C. „Eximbank - Gruppo Veneto Banca” S.A.</b>
ROA	<b>4,45</b>	2,17	1,53	3,83	1,40
ROE	<b>28,10</b>	17,39	10,47	24,01	4,65
Venitul net aferent dobânzilor / Total venit	37,32	32,05	28,99	<b>38,16</b>	34,11
Indicele eficienței (Ief)	<b>266,60</b>	136,98	137,88	163,45	138,68
Lichiditatea pe termen lung ( $\leq 1$ )	0,80	0,85	0,62	0,54	<b>0,92</b>
Lichiditatea curentă ( $\geq 20\%$ )	29,50	28,30	<b>47,14</b>	40,31	32,60
Ponderele	43,71	50,52	51,57	<b>55,04</b>	47,89

activelor bilanțiere în valută străină și activelor atașate la cursul valutar în totalul activelor					
Ponderele obligațiunilor bilanțiere în valută străină și obligațiunilor atașate la cursul valutar în totalul activelor	43,42	47,08	51,71	<b>54,24</b>	47,65
Total active bilanțiere în valută străină / Total active	43,57	48,03	51,57	<b>55,04</b>	47,66
Total obligațiuni bilanțiere în valută străină / Total obligațiuni	51,42	53,81	60,93	64,75	<b>67,02</b>

*Sursa: Elaborat în baza datelor BNM*

În baza indicatorilor selectați, putem constata că direcțiile de evoluție a fiecărei bănci comerciale este diferită. Astfel, BC „Moldova-Agroindbank” S.A. își consolidează poziția de lider prin valorificarea avantajelor competitive ale băncii și oportunităților pieței. Primul indicator, RAO, fiind unul dintre cele mai relevante ale eficienței bancare, exprimă profitul net în funcție de modul specific al procesului intermedierei bancare a operațiunilor active, în condițiile unui volum dat al resurselor. Nivelul ridicat al ROE se datorează dezvoltării afacerii băncii. BC „Moldova-Agroindbank” S.A. rămâne pe prima poziție în topul băncilor autohtone cu cel mai mare portofoliul de credite, cu cea mai mare încredere din partea populației, cu o eficiență înaltă, atractivă din punct de vedere investițional. Valoarea lichidității la B.C. „Victoriabank” S.A. relevă existența surselor adecvate pentru susținerea plăților aferente obligațiunilor și determină o rezistență înaltă a băncii la eventualele șocuri externe. Activele sistemului bancar păstrează tendința de creștere, consemnând extinderea, în continuare, a activității băncilor. BC „Mobiasbanca – Groupe Société Générale” S.A. deține ponderea cea mai mare a activelor și obligațiunilor în valută străină în totalul bilanțier.

În final, putem constata că scopul principal al activității băncilor rămâne fortificarea bazei de clienți prin atragerea clienților noi și consolidarea relațiilor cu cei existenți. Băncile sunt nevoite să revizuiască și să ajusteze la cerințele pieței condițiile produselor destinate clienților, facilitând accesul acestora la produsele și serviciile băncilor, inclusiv prin utilizarea sistemelor de deservire bancară la distanță.

#### **Referințe bibliografice:**

1. BNM, Informația privind activitatea economico-financiară a băncilor din RM, [http://bnm.md/md/bank\\_system\\_capital/2015](http://bnm.md/md/bank_system_capital/2015)
2. CLICHICI D. *Evaluarea situației actuale a sistemului bancar al R. Moldova*. Institutul Național de Cercetări Economice, <http://ince.md/ro/engine/download.php?id=2015>
3. Băncile în economia concurenței, incertitudinii, inovării și integrării, vol. I și II. Materialele Simpozionului științifico-practic internațional. Chișinău, Editura: ASEM, 2013

# FEATURES OF PERFORMANCE ANALYSIS BASED ON CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

*PhD. Candidate Carmen NISTOR,  
Doctoral School of Economics and Business Administration,  
Alexandru Ioan Cuza University of Iasi*

*Through this article we aim to bring some clarifications regarding the particularities of performance analysis for groups of companies. Performance analysis within groups of companies raises a number of difficulties due to their accounting features and options for presenting consolidated results. Since the consolidated financial statements reflect the group as a single entity, they do not provide information on the relationships between companies in the group. From this perspective, measuring the performance of a company within the group based on the consolidated financial statements requires a special attention.*

## **Introduction**

The diversity of accounting approaches determines different ways of financial analysis for group societies, which is why we can talk about two approaches: an Anglo-Saxon and a continental European. (Tabără et al., 2009) Oriented towards the financial market, the Anglo-Saxon approach puts in the centre of its needs the investor – mainly interested in the return and risks of his placements. As a result, the financial objective of Anglo-Saxon groups becomes maximizing shareholder wealth. In this respect, a special attention is given to financial profitability and to profit per share indicator.

Unlike the Anglo-Saxon approach, the continental European approach is more global, targeting also the interests of other partners of the entity. According to this last approach, the financial objective of the group becomes maximizing entity's wealth. In such case, the performance analysis is extended, besides financial profitability, to economic profitability as well. Financial information is regarded with skepticism due to the influence of taxation and the use different accounting practices on the result. (Bogdan et al., 2011)

Considering this, the financial analysis in the two different approaches should use different indicators, especially because the expectations towards accounting information are not identical. Therefore, the question of identifying the most suitable financial indicators for analyzing groups of companies arises.

### **1. The financial indicators used in the analysis of groups of companies**

Interpretation of financial information provided by the consolidated financial statements is based on analysis of financial indicators or statistical techniques based on ratios. At international level the question of introducing a standard set of indicators was addressed because even though most listed companies promote an active information policy to financial analysts, indicators with the same name are calculated differently, and some companies present certain indicators depending on the image they want to create for external users.

Although there is no recipe for the selection of indicators, one requirement must be fulfilled: the selected indicators should cover the activities of the entity as a whole in order to surprise advantages, limitations and constitute a fundamental basis for the determination of future evolution of the entity's activity.

Although financial analysts use different classifications of indicators used in the analysis, one of their structuring can be the next: (Müller, 2010)

- Indicators of performance analysis of the entity which include indicators of activity and rates of profitability / return;
- Indicators for the efficiency analysis of using assets and liabilities;
- Indicators for the analysis of the financial balance of the entity, including in particular the liquidity and solvency indicators;
- Indicators for the analysis of investment prospects for entities present on the capital market.

Because our article focuses on the performance analysis based on consolidated financial statements we are further focusing on the first category of indicators – for measuring the performance of the entity.

### **2. Financial indicators of performance**

As stated before, the indicators used for the performance analysis within groups include two main categories, indicators of activity and rates of profitability. Further we are going to review their

significance and the calculation formulas.

Gross operating result	The various deductions (and their corresponding metrics) leading from Net sales to Net income are as follows: $\text{Net sales} = \text{Gross sales} - (\text{Customer Discounts, Returns, Allowances})$ $\text{Gross profit} = \text{Net sales} - \text{Cost of goods sold}$ $\text{Gross profit percentage} = \{(\text{Net sales} - \text{Cost of goods sold}) / \text{Net sales}\} \times 100$ $\text{Operating Profit} = \text{Gross Profit} - \text{Total operating expenses}$ $\text{Net income (or Net profit)} = \text{Operating Profit} - \text{taxes} - \text{interest}$	Gross operating result or gross profit or sales profit is the difference between revenue and the cost of making a product or providing a service, before deducting overhead, payroll, taxation, and interest payments. Note that this is different from operating profit (earnings before interest and taxes). Note also that gross margin is the term normally used in the U.S., while gross profit is the more common usage in the UK and Australia. (Horngren, 2011)
Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization - EBITDA	$\text{EBITDA} = \text{Revenue} - \text{Expenses (excluding tax, interest, depreciation and amortization)}$	EBITDA is essentially net income with interest, taxes, depreciation, and amortization added back to it, and can be used to analyze and compare profitability between companies and industries because it eliminates the effects of financing and accounting decisions.
Earnings Before Interest and Taxes - EBIT	$\text{EBIT} = \text{Revenue} - \text{Expenses (excluding tax and interest)}$	An indicator of a company's profitability, calculated as revenue minus expenses, excluding tax and interest. EBIT is also referred to as "operating earnings", "operating profit" and "operating income"
Self-Financing Ratio	$\text{Self-financing ratio} = \text{operating cash flow} / \text{investment}$	Self-Financing Ratio is a term that indicates the enterprise's ability to finance planned investments from its own resources. If the value of the ratio is greater than 1, the disposable income of the enterprise may be used also for other purposes than investment. Conversely, if the value is less than 1, the investments will need funds from an external source.
Return on Equity	$\text{Return on Equity} = \text{Net Income} / \text{Shareholder's Equity}$	The amount of net income returned as a percentage of shareholders equity. Return on equity measures a corporation's profitability by revealing how much profit a company generates with the money shareholders have invested.
Return On Investment	$\text{ROI} = (\text{Gain from Investment} - \text{Cost of Investment}) / (\text{Cost of investment})$	A performance measure used to evaluate the efficiency of an investment or to compare the efficiency of a number of different investments. To calculate ROI, the benefit (return) of an investment is divided by the cost of the investment; the result is expressed as a percentage or a ratio.

*Source: adaption after Bogdan, 2011.*

In the annual report, which includes the consolidated financial statements, not all indicators are present. Usually, the elements on which they are calculated are shown, remaining to financial analysts the task to calculate and explain them.

### **3. Analyzing groups' reports – financial indicators of performance**

In order to have a global view on the use of financial indicators on the performance of



multinational groups, we analyzed the annual reports of nine multinationals operating in the aerospace industry from Europe. The nine companies are: Air Berlin Group, Air France – KLM, Aeroflot, Easyjet PLC, IAG, Lufthansa, Ryanair, SAS, Turkish Airlines.

All companies declared in their consolidated financial statements that they are in compliance with IFRS regulations. In what concerns the performance of these groups, the main indicators identified were: EBITDA, ROE and ROI. In general, the indicators were only explained, no calculation formula was provided. Comparing the indicators from the consolidated financial statements with the ones found on the stock exchange where the companies from our study are listed, their values are similar. As a result, we can say that the information provided in the consolidated financial statements regarding the groups' performance is correct.

### **Conclusions**

The volume and the high complexity of information provided in the consolidated financial statements makes difficult the process of analyzing a groups' performance or financial position. In this sense, using financial analysis upon the consolidated financial statements one could evaluate and predict a groups' performance and financial position more accurate. As shown in our article, most of the groups do not provide detailed information regarding the calculation formula of these indicators, which is why one who is interested in knowing these aspects should have specific knowledge in this area of expertise.

### **Acknowledgments**

„This research was supported by the project „Minerva – Cooperation for an elite career in doctoral and postdoctoral research”, co-founded from the European Social Fund through the Development of Human Resources Operational Program 2007-2013, contract no. POSDRU/159/1.5/S/137832.”

### **References:**

1. BOGDAN, V., FARCANE, N., POPA, D.N., BOLOȘ, M.I. *Raportarea financiară la nivelul grupurilor de societăți: repere contemporane*, Editura Economică, București, 2011
2. HORNGREN, C., *Accounting*, 9th Edition, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey 2011
3. MÜLLER, V.O., 2010, *Situațiile financiare consolidate. Dezvoltări și aprofundări la nivel internațional, european și național*, Editura Alma-Mater, Cluj-Napoca, 2010
4. TABĂRĂ, N., HOROMNEA, E., MIRCEA, M.C., *Contabilitate internațională*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2009

Redactor literar – Constantin Crăciun  
Operator – Natalia Ivanova  
Redactor tehnic – Feofan Belicov

Bun de tipar 23.09.2015.  
Coli editoriale 44,0.  
Format 60 × 84 1/16.  
Coli de tipar 37,25. Tirajul 10 ex.

Tipografia Departamentului Editorial-Poligrafic al ASEM  
Chișinău – 2005, str. Mitropolit G. Bănulescu-Bodoni 59,  
tel. 402-936