

ROLUL AUDITULUI INTERN ÎN EXERCITAREA MISIUNII DE AUDIT A SITUAȚIILOR FINANCIARE

THE ROLE OF INTERNAL AUDIT IN THE EXERCISE OF THE MISSION OF AUDIT OF THE FINANCIAL STATEMENTS

Autor: **Diana ZMUNCILĂ**

e-mail: zmuncila_diana@gmail.com

Coordonator științific: **Anatolie IACHIMOVSKI, conf. univ., dr.**

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. *In an increasingly active business world, the entity's performance is expected by its partners - shareholders, banks, financial analysts, suppliers, creditors, etc. All its activities, translated into accounting language, are, in a first stage, the subject of internal audits, carried out by management controllers or auditors, who intervene in the field of business management of the company; they contribute to improving its organization and, thereby, the ability to achieve the goals set by its management.*

The research is established in a reference work in the field, which can be used in carrying out and exercising substantial tests and evaluating the internal control, through the proposals to present the different works and audit documents.

Key words: financial audit, internal control, substantial tests, audit documentation, financial statements

JEL Classifications: M42

Introducere

Într-o lume a afacerilor din ce în ce mai activa, performanțele entității sunt așteptate de către partenerii acesteia - acționari, bănci, analiști financiari, furnizori, creditorii etc. Ansamblul activităților sale, traduse în limbaj contabil, face, într-o prima etapă, obiectul unor verificări interne, efectuate de către controlorii de gestiune sau auditorii, care intervin în domeniul gestiunii afacerilor întreprinderii; ei contribuie la ameliorarea organizării ei și, prin aceasta, a capacității de a atinge obiectivele stabilite de către conducerea acesteia.

Fiabilitatea informațiilor financiare și contabile, sintetizate în situațiile financiare, este apoi validată de către un profesionist contabil, având calitatea de auditor. Acesta nu mai aplică verificările deja realizate în interiorul întreprinderii, ci efectuează verificări a căror amploare variază de la misiune de asigurare la cele legate de servicii conexe, cum ar fi compilarea situațiilor financiare.

Metode de cercetare

Supportul metodologic și teoretico – științific al cercetării îl constituie metoda universală de cunoaștere a materiei, fenomenelor, proceselor – metoda dialectică (analiza, sinteza, inducția, deducția), precum și metodele specifice disciplinelor economice – observarea, compararea, selectarea, gruparea, raționamentul.

Cercetarea se instituie într-o lucrare de referință în domeniu, ce poate fi folosită în derularea și exercitarea testelor substanțiale și de evaluare a controlului intern, prin propunerile de prezentare a diferitelor lucrări și documente de audit.

Conținutul de bază

În conformitate cu practica internațională toți auditorii pot fi clasificați în două grupe. Din prima grupă fac parte auditorii externi sau auditorii independenți. Sunt numiți astfel fiindcă în raport cu agentul economic auditat exercită control din exterior, adică din partea companiei de audit. Conform normelor de conduită profesională, ei mai sunt numiți independenți, fără de careva interese, fie financiare sau de rudenie, directe ori indirecte.

Cei din grupa a doua au fost numiți auditorii interni. Spre deosebire de cei externi, aceștia din urmă sunt angajați, deci salariați de bază ai entității. Ei auditează permanent diferite sectoare de activitate a întreprinderii, urmărind de fiecare dată obiective concrete. Din motivul că la auditare se ține cont de interesele anumitor persoane, spre exemplu în cazul auditului managerial – de interesele

conducerii, iar pentru auditul de corespundere – de interesele proprietarilor, acești auditori se consideră că sunt dependenți față de cineva în exercitarea funcțiilor sale.

O caracterizare mai amplă a funcțiilor auditului intern din punct de vedere a normelor autohtone de exercitare a auditului financiar extern se conține în ISA 610 „Utilizarea activității auditorilor interni”. În conformitate cu acest standard la funcțiile auditului intern se referă examinarea, evaluarea și monitorizarea adecvării, eficienței sistemelor contabil și de control intern [2].

Aspectul calitativ al rolului auditului intern în exercitarea celui extern, în opinia auditorilor teoreticieni, ține de încrederea acordată auditului intern din partea celui extern. Pentru auditul extern încrederea acordată auditului intern reprezintă un mijloc, care permite de a economisi din timpul rezervat verificării, datorită micșorării volumului procedurilor independente. Totodată, încrederea acordată de auditul extern celui intern nu eliberează auditorul independent de responsabilitatea pentru obiectivitatea opiniei sale.

De aceea, pentru fiecare caz în parte auditorul extern trebuie să găsească corelația optimală dintre scepticismul profesional și încrederea acordată auditului intern. Cât de detaliat n-ar fi conceput sistemul de control intern, oricum acesta nu poate garanta eficiența absolută de administrare sau plenitudinea și exactitatea înregistrărilor contabile. Limite sau restricții există pretutindeni, nu numai în exercitarea auditului extern, dar și în organizarea sau funcționarea auditului intern. În primul rând auditorii interni se confruntă cu necesitatea de a menține cheltuielile de exercitare a procedurilor de control la anumite niveluri, astfel încât aceste cheltuieli să fie proporționale mărimii fraudelor sau delapidărilor descoperite.

În al doilea rând auditul intern se confruntă cu un șir de factori ce afectează eficiența sistemului de control intern. Acești factori pot fi:

- direcționarea controlului intern la tipuri de operațiuni ordinare și orientarea mai puțin către tranzacțiile netradiționale;
- posibilitatea comiterii erorilor din cauza interpretării greșite a instrucțiunilor și prevederilor actelor normative de către personalul serviciului de audit intern;
- probabilitatea apariției unei înțelegeri secrete între angajații sistemului de control intern și managementul întreprinderii cu privire la denaturarea indicatorilor economico-financiar.

Prin urmare, auditorii externi trebuie, așa cum prevede ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit” să exercite auditul dând dovadă de scepticism profesional, conștientizând faptul că pot exista circumstanțe care conduc la denaturări semnificative în rapoartele financiare [3].

Dacă auditul intern execută lucrări contabile de rutină, atunci el nu poate fi identificat ca o sistemă autentică de control, și în acest caz, la aprecierea eficienței auditului intern, auditorul extern trebuie să țină cont de următoarele criterii: mediul de audit intern, scopurile și volumul de activitate a auditului intern; politica reciclării și pregătirii profesionale a cadrelor serviciului de audit intern; modul de planificare, documentare și analiză a activității departamentului de audit intern; nivelul de asigurare a bazei tehnice și metodologice a direcției de audit intern; existența regulamentelor și procedurilor de control a calității lucrărilor de audit intern; gradul de independență a auditorilor interni în planificarea lucrărilor de control; posibilitățile de acces ale auditorilor interni către sistemele informaționale computerizate ale conducerii entității; gradul de libertate al auditorilor interni în comunicarea cu auditorii externi; nivelul de calificare profesională ale auditorilor externi (experiență, abilități și cunoștințe practice); modul de funcționare a sistemului de raportare, calitatea dărilor de seamă ale auditorilor interni.

Pe baza acestor criterii se examinează eficacitatea auditului intern. Dacă se ajunge la concluzia, că există o funcție de audit intern apreciată foarte pozitiv, atunci volumul de lucru al auditorilor externi se reduce simțitor. În multe cazuri auditorii externi consideră că auditorii interni sunt eficace

în activitatea exercitată atunci când aceștia din urmă sunt competenți, bine instruiți, independenți în acțiunile promovate de conducerea entității și aplică permanent teste adecvate asupra procedurilor și politicilor de control intern.

Între sarcinile și modul de îndeplinire a auditelor de către auditorii interni și externi există diverse asemănări și deosebiri. Principala deosebire constă în aceea, că dacă auditorul extern trebuie să-și exprime obiectiv opinia sa despre autenticitatea situațiilor financiare în fața utilizatorilor acestora, atunci auditul intern răspunde în fața managementului. De aici rezultă și alte deosebiri nu mai puțin importante decât cea formulată anterior.

Tabelul 1. Aspecte caracteristice auditului extern și celui intern

<i>Criteriul de apreciere</i>	<i>Auditul intern</i>	<i>Auditul extern</i>
1. Calificarea profesională	Se exercită de persoane specializate în contabilitate, control și analiză	Se realizează de persoane certificate în audit
2. Raportul contractual	Auditorul intern este angajat al întreprinderii	Serviciile companiei de audit sunt prestate clientului pe bază de contract
3. Scopul principal al activității	Aprecierii și formularea propunerilor de optimizare a eficienței sistemului de control intern	Exprimarea independentă a opiniei despre autenticitatea situațiilor financiare
4. Normele de referință	Operația economico-financiară, gestionarea proprietății, starea sistemului contabil și de control intern se verifică din viziunea politicilor administrației întreprinderii	Eficiența sistemelor contabil și de control intern sunt examinate în conformitate cu cerințele standardelor de audit pentru a determina nivelul de încredere acordat sistemelor în cauză
5. Gradul de independență	Auditorul intern trebuie să fie independent față de obiectul supus expertizei, doar organizațional, însă în general el trebuie să satisfacă necesitățile administrației în asigurarea unui sistem de control intern eficient	Auditorul extern trebuie să fie independent nu numai organizațional, dar și în relațiile materiale cu întreprinderea auditată, adică să fie liber de orice interes fie financiar sau de alt gen

Sursa: elaborat de autor în baza prevederilor standardelor profesionale de audit [2, 3]

În practică este important ca auditorul extern să examineze minuțios trăsăturile auditului intern pentru fiecare angajament de auditare a situațiilor financiare. Aceasta îi va permite să înțeleagă mai bine sistemul de control intern al întreprinderii auditate și respectiv să-și planifice corespunzător procedurile de audit în raport cu gradul de efectivitate a auditului intern.

Controlul intern este reprezentat de orice măsură luată de conducere în vederea îmbunătățirii gestionării riscurilor la care este expusă entitatea și a creșterii probabilităților ca scopurile și obiectivele stabilite să fie îndeplinite [6, p. 55].

Mecanismul determinării semnificației auditului intern în exercitarea auditului extern este determinat de următoarea regulă: dacă auditul intern se consideră eficient, atunci volumul de lucru al auditului extern se reduce considerabil, în caz contrar sfera și profunzimea auditului extern se amplifică. Această corelație poate fi prezentată schematic în formă de funcție.

Practica auditului consideră că mărimea și profunzimea sferei de exercitare a auditului extern depind de următorii factori:

- competența profesională;
- valori etice;
- independența organizațională;
- politici și practici din domeniul resurselor umane.

Acești factori determină eficiența activității de audit intern. Cu cât ei sunt mai efectivi, cu atât activitatea de audit intern se dovedește a fi mai eficientă, existând tendință pozitivă de optimizare a cheltuielilor legate de funcționarea ei. De ce anume acești factori trebuie analizați la aprecierea

eficienței activității de audit intern? Întrebare, răspunsul la care ar accentua încă o dată rolul sau importanța auditului intern în exercitarea celui extern.

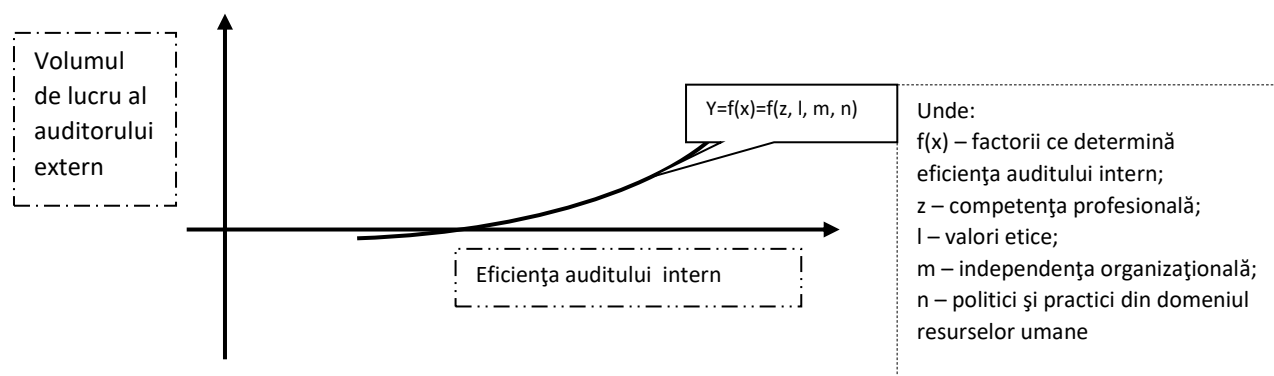


Figura 1. Volumul de lucru a auditului extern în funcție de eficiența auditului intern

Sursa: elaborat de autor în baza studiilor în domeniu [4, p.217]

Concurența obligă auditorul extern, la fel ca și pe oricare alt antreprenor, să fie eficient în activitatea sa. Iar prețul limitează cheltuielile și timpul de exercitare a auditului. De aceea, auditorul trebuie să fie prudent în acțiunea sa și trebuie să țină cont de orice avantaj oferit de situația cu care se confruntă.

Auditul intern poate fi util auditului extern dacă se va ține cont de următoarele:

- statutul organizațional, scopul și proporțiile activității serviciului auditului intern;
- politica angajării și pregătirii personalului pentru serviciul auditului intern;
- organizarea planificării, documentării și analizei lucrărilor serviciului auditului intern;
- nivelul tehnic și baza metodologică a serviciului auditului intern, existența indicațiilor, recomandărilor, procedurile de control a calității lucrărilor executate;
- gradul de independență al auditorilor interni la planificarea și executarea nemijlocită a lucrărilor; posibilitățile de acces liber a auditorilor interni către conducerea entității;
- libertatea de comunicare a auditorului intern cu auditorul extern;
- nivelul profesional al auditorului intern: experiența, cunoștințele și deprinderile auditorului;
- organizarea sistemului de raportare pentru auditorii interni;
- calitatea rapoartelor auditorilor interni.

Orice activitate, inclusiv și auditul intern are nevoie de executori înzestrați cu aptitudini și cunoștințe necesare, și nu în ultimul rând de profesioniști conștienți de responsabilitatea angajamentului față de competență. La fel de importante sunt și normele etice în comportamentul auditorilor interni. Ele cuprind acțiuni întreprinse de conducerea întreprinderii în scopul înlăturării motivației sau tendințelor care ar putea determina angajații să se implice în fapte ilicite, precum și acțiuni îndeplinite în vederea comunicării valorilor comportamentale ale entității către angajații săi prin intermediul codurilor de conduită și al exemplurilor personale.

Independența organizatorică, deasemenea este un factor ce determină eficiența activității de audit intern. Un comitet de audit eficace trebuie să fie independent față de managerii întreprinderii, iar reprezentanții acestuia trebuie să fie implicați nu numai în activitățile de expertiză, dar și să participe în consiliul de administrare a întreprinderii. Aceasta se motivează prin faptul că un consiliu activ și obiectiv poate, deseori, reduce eficient probabilitatea ca managementul să încalce politici de control existente.

De aceea, deseori pentru a obține un sprijin în supervizarea în cadrul consiliului administrativ este necesar să fie creat un comitet de audit, responsabil de supravegherea proceselor de raportare financiară și de menținerea unei comunicări permanente atât cu auditorii interni, cât și cu cei externi[7,8]. Independența comitetului de audit față de managementul întreprinderii se consideră un factor determinant pentru capacitatea acestuia de a evalua de manieră eficace procedurile de control intern și rapoartele financiare ale întreprinderii.

Politici și proceduri din domeniul resurselor umane – factor nu mai puțin important decât ceilalți, care determină efectivitatea auditului intern. Dacă auditorii interni sunt demni de încredere și competenți, sunt onești și eficienți, și atunci când există puține alte proceduri de control intern, ei sunt capabili să presteze o muncă de calitate înaltă. Și invers, chiar dacă în cadrul întreprinderii există numeroase alte proceduri de control intern, persoanele incompetente sau frauduloase pot transfera sistemul de control intern într-un haos. Aceasta se explică prin faptul că în ciuda unui personal competent și demn de încredere oamenii pot deveni frauduloși din cauza slăbiciunilor înnăscute sau problemelor personale ce la pot afecta performanțele personale.

Concluzii. Prin urmare, comentariile dezvăluite în prezenta investigație cu privire la rolul auditului intern în exercitarea celui extern conduc la anumite concluzii cu adevărat de netăgăduit pentru lucrarea de față.

1. Deși ca metodologie de exercitare, auditul extern este deosebit de cel intern, scopul lor este același, adică aprecierea eficienței sistemelor contabil și de control intern – ceea ce favorizează promovarea unei atitudini de cooperare și stimulare reciprocă.

2. Ținând cont de importanța pe care o are un personal competent și fiabil în asigurarea unui audit intern eficace, este necesar de a fi promovate metode efective în domeniul resurselor umane prin care oamenii sunt angajați, apreciați, instruiți și remunerați.

3. Faptul că nivelul testelor profesionale și al testelor de conformitate cu care trebuie să opereze auditorul extern sunt în funcție de profesionalismul, obiectivitatea și relevanța de derulare a auditului intern – constituie un adevăr indiscutabil.

4. La examinarea rolului auditului intern în exercitarea auditului financiar extern este necesar să fie luate în considerare gardul de independență al auditorului intern, nivelul de calificare profesională și experiența acumulată în domeniul care face obiectul auditului, precum și direcțiile ori verificările pe care are obligația să le efectueze.

Referințe bibliografice

1. Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 7-17 din 12.01.2018.
2. ISA 610 „Utilizarea activității auditorilor interni”. Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Codul Etic al Profesioniștilor Contabili [online]. Disponibil: [http // www.minfin.md](http://www.minfin.md).
3. ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”. Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Codul Etic al Profesioniștilor Contabili [online]. Disponibil: [http // www.minfin.md](http://www.minfin.md).
4. DOBROȚEANU L., DOBRUȚEANU C.L., Audit, concepte și practică, Edit. Economică, 2002, 640 p., ISBN 978-9975-9546-4-8.
5. TIRON TUDOR, A., Fundamentele auditului financiar. Cluj-Napoca: Editura Accent, 2013. 321 p. ISBN 978-973-8915-82-4.
6. RĂVDAN G., MIHAILA S., Incursiuni evolutive și conceptuale privind organizarea controlului intern managerial la nivelul entităților publice din România. În: Conferința științifică internațională studentască „Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători”, Ediția a II-a, 15 martie 2018, Chișinău, ASEM, pp. 55-63.
7. COSMULESE C.G., SOCOLIUC M.I., The Challenges of Internal Audit, Between Technological Development and New Skills, European Journal of Accounting, Finance & Business, 2019, Vol. 11, Issue 21. <http://www.accounting-management.ro/index.php?pag=showcontent&issue=21&year=2019>
8. GROSU V., Audit Financiar, Editura Universitatii Stefan cel Mare, Suceava, Romania, 2019.

CONTABILITATEA PROIECTELOR CU FINANȚARE EXTERNĂ

THE ACCOUNTING OF INTERNATIONAL FINANCED PROJECTS

Dana TUREȚCHI

email: dana.turetchi17@gmail.com

Stela CARAMAN

email: caraman@ase.md

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. *A project can always be concluded when the goal is to coordinate an ensemble of activities of a different nature, whose achievement aims to successfully carry out a complex and specific mission. The management on the basis of projects represents a form of organization of management limited in time, to solve the complex, but clearly specified matters. The implication of accounting in administration of such projects is necessary in any decision process, adequate to specific conditions for these management methods. The accounting objects in financial administration mainly aim: - the substantiation and elaboration process of the project budget, as well as the financial foreseeing on a certain period; - the elaboration of the financial report related to justification of the use of nonrepayable funds received, etc.*

Upon our approach, we intended to present in detail the specific aspects which the distinct and transparent reflection of the operations in relation to the financial administration implies, as well as the ones regarding the implementation of projects, the survey and report of the results obtained, due to this projects as this that I will mention in this article, our accounting system will suffer a lot of changes not just in formal aspect, but in methodology of strategic planning, in fact we will need to include our multilateral knowledge, due to this an accouter will become an financial analyst, manager, executor etc.

Keywords: budget, accounting, expenses, external financing, project, report.

JEL classification: M41

Întroducere.

Colaborările internaționale dintre două sau mai multe instituții reprezintă o modalitate reușită de dezvoltare și standardizare a sistemului de operare intern. Prin implementarea unor proiecte internaționale, o entitate se reprofilează și se adaptează regulilor internaționale de contabilizare, acestea, de obicei, având particularități specifice.

Drept obiect de cercetare al prezentei lucrări îl constituie *Institutul Național de Cercetări Economice* (în continuare - INCE). Acesta este o instituție cu profil public care are drept scop efectuarea cercetărilor economice și sociologice pe diferite aspecte în circuitul macroeconomic.

INCE este partener oficial a mai multor proiecte internaționale, cum ar fi: VISEGRAD I, II, III, GIZ, ORIZONT 2020, UN WOMEN UNICEF, AGROMIG și altele. Posibilitatea de a implementa un astfel de proiect în instituțiile bugetare din Republica Moldova necesită o abordare deosebită și o atenție sporită la detalii, de exemplu elaborarea strategiilor de lucru intern, organizarea echipei de specialiști, organizarea și repartizarea bugetului, contabilizarea tuturor cheltuielilor efectuate în procesul de executare a proiectului, și nu în ultimul rând pregătirea documentelor pentru "examenul" riguros organizat de către finanțatori, aceasta incluzând o expertiză detaliată a tuturor cheltuielilor efectuate de către o companie independentă de audit.

Contabilizarea și documentarea unor astfel de proiecte este reglementată de următoarele acte normative:

- *Hotărârea Guvernului nr. 550 din 13.06.1997* privind cheltuirea mijloacelor pentru primirea și deservirea delegațiilor oficiale străine și a anumitor persoane, cu modificările și completările ulterioare;
- *Hotărârea Guvernului nr. 534 din 20.07.2012* cu privire la aprobarea Normativelor de plată pentru prestarea serviciilor de cercetări științifice de către angajații organizațiilor de drept

public din sfera științei și inovării participanți la proiectele de dezvoltare - cercetare europene și internaționale;

- *Hotărârea Guvernului nr. 246 din 08.04.2010* cu privire modul de aplicare a a facilităților fiscale și vamale aferente realizării proiectelor de asistență tehnică și investițională în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte;
- *Hotărârea Guvernului nr. 47 din 12.01.2007* cu privire la salarizarea angajaților organizațiilor de drept public din sfera științei și inovării finanțate de la bugetul de stat;
- *Planul de conturi contabile în sistemul bugetar și Norme metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 216 din 28 decembrie 2015.*

Metodele de cercetare utilizate. Pentru realizarea acestui articol s-au analizat mai multe studii și cercetări în domeniu. Cercetarea noastră implică observarea obiectivă, raționamentul profesional și verificarea, cu scopul de a reprezenta evenimentele într-o perioadă finită de timp. Ca tehnică indirectă de cercetare am utilizat analiza de documente fără să apelăm la cifre, ce provin de la o anumită entitate, pentru a realiza o analiză calitativă cu privire la proiectele cu finanțare străină. Demersul nostru privește modul în care toate operațiunile efectuate în cadrul proiectelor cu finanțare străină vor fi reflectate în evidența contabilă a beneficiarului.

Conținut de bază. Prin prezenta cercetare, ne-am propus să prezentăm detaliat aspectele specifice pe care le implică reflectarea contabilă a operațiunilor privind gestionarea fondurilor, precum și a celor privitoare la implementarea proiectelor, urmărirea și raportarea rezultatelor obținute.

Orice proiect acceptat și finanțat din fonduri externe are la bază o fundamentare tehnică, economică, financiară și una socială (Cosmulese și Ciubotariu, 2017) care vizează, în principal efectele implementării proiectului.

Operațiunile specifice implementării proiectului pot fi grupate, astfel:

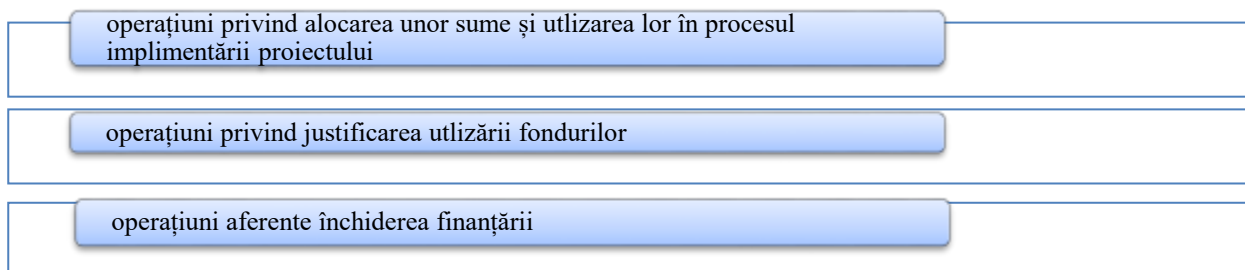


Figura 1. Operațiuni specifice implementării proiectelor cu finanțare externă

Unul dintre proiectele propuse spre cercetare în cadrul articolului este “Let’s Rock the Central, Eastern and Western Europe with Transnational Local Addiction Grups”. Acest proiect a fost atras de către INCE la începutul anului 2018 și finalizat în februarie 2019. Finanțatorul proiectului menționat este FONDUL INTERNAȚIONAL VISEGRAD, implementat cu suportul a cinci parteneri; atât instituții academice, cât și ONG-uri din Slovacia, Ungaria, Polonia, Republica Cehă și Macedonia.

Scopul proiectului a fost dezvoltarea condițiilor necesare creării grupurilor de acțiune locală (în continuare - GAL) în Republica Moldova, care în momentul desfășurării proiectului erau la o etapă incipientă în țara noastră.

În această ordine de idei proiectul a prevăzut desfășurarea unui șir de activități și atingerea mai multor rezultate supuse ulterior unui audit riguros din partea unei companii de audit independentă.

Printre rezultatele scontate ale proiectului pot fi menționate:

- ✓ instruirea membrilor a trei comunități din Republica Moldova selectate pentru a pune bazele Grupului de Acțiune Locală ”Codrenii”;

- ✓ instruirea și educarea reprezentanților grupurilor de acțiune locală existente din cadrul unor comunități selectate din Republica Macedonia;
- ✓ desfășurarea vizitelor de studii a reprezentanților sus menționați în țările VISEGRAD pentru însușirea bunelor practici a grupurilor de acțiune locală;
- ✓ elaborarea strategiei de dezvoltare a GAL "Codrenii";
- ✓ elaborarea cercetărilor comparative privind diverse GAL-uri din țările partenere ale proiectului.

Toate operațiunile efectuate în cadrul proiectului urmează să fie reflectate în evidența contabilă a beneficiarului și susținute de documente justificative.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor contabile angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat.

Fundamentarea financiară privește stabilirea costurilor proiectului. Costurile de implementare sunt estimate printr-un "buget de proiect", care în exemplul nostru, prezintă sintetic, cheltuielile sistematizate pe linii bugetare, astfel:

1. <i>Resurse umane (salarii calculate, contribuții la asigurări sociale și prime de asistență medicală)</i>	31 000 Euro;
2. <i>Servicii editoriale (broșuri, publicații)</i>	18 000 Euro;
3. <i>Servicii publicitare</i>	8 000 Euro;
4. <i>Servicii de traducere</i>	1 000 Euro
5. <i>Rechizite de birou</i>	2 000 Euro
TOTAL	60 000 Euro

Ulterior, printr-un ordin emis de către directorul INCE se aprobă *Devizul de cheltuieli*.

Devizul de cheltuieli este un document unde sunt descifrate clar cheltuielile ce urmează a fi efectuate pe tot parcursul proiectului. Aceste cheltuieli vor fi acoperite din contul bugetului elaborat anterior (din fondurile alocate de către finanțator). În contabilitatea instituțiilor bugetare fiecare cheltuială generată în cadrul proiectului trebuie să întrunească toate criteriile pentru a fi considerată eligibilă, și anume:

- ✓ să fi fost efectuată plata către furnizorii respectivi;
- ✓ să fie necesară proiectului;
- ✓ să se regăsească în bugetul proiectului și în Devizul de cheltuieli aprobat;
- ✓ să fie confirmată efectuarea ei printr-un document primar.

Trebuie de menționat, că toate documentele primare justificative care fac obiectul unei operațiuni financiare derulate de către INCE din fondurile reprezentând finanțare externă sunt minuțios verificate în conformitate cu prevederile legale în vigoare: deconturi de avans, facturi fiscale, ordine de plată, registre de calcul a salariilor, procese-verbale de punere în funcțiune a mijloacelor fixe etc.

Una din cele mai importante etape de derulare a proiectului ține de contabilizarea tuturor cheltuielilor ce țin de proiectul derulat în contabilitatea instituției. Principalele elemente de cheltuieli aferente proiectului sunt redate în *Figura 2*:

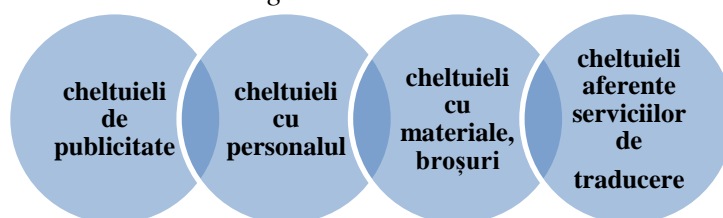


Figura 2. Tipuri de cheltuieli generate de către INCE în cadrul proiectului examinat

Sursa Elaborată de autor

Prin urmare, aceste cheltuieli au fost reflectate prin următoarele formule contabile:

1. Procurarea materialelor pentru activități didactice și științifice:
Debit 335110 "Procurarea materialelor didactice, științifice și alte scopuri"
Credit 519220 "Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar"
2. Consum materiale în scopuri didactice și științifice:
Dt 221150 "Cheltuieli privind utilizarea materialelor pentru scopuri didactice, științifice și alte scopuri"
Ct 335230 "Casarea materialelor pentru scopuri didactice, științifice și alte scopuri"
3. Calcularea salariilor personalului implicat în cadrul proiectului:
Debit 211110 "Salariu de bază"
Credit 519410 "Datorii față de personal privind remunerarea muncii"
4. Calcularea contribuțiilor privind asigurările sociale de stat (23%):
Debit 212100 "Contribuții de asigurare socială de stat obligatorii"
Credit 519120 "Datorii pe contribuții de asigurări sociale de stat"
5. Calcularea primelor obligatorii de asistență socială (4,5%):
Debit 212200 "Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală achitate de angajatori și angajați pe teritoriul țării"
Credit 519130 "Datorii pe prime de asigurare obligatorie de asistență medicală"
6. Procurarea calculatoarelor, aparatelor de multiplicat, scannerelor:
Debit 314110 "Procurarea mașinilor și utilajelor"
Credit 519220 "Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar"
7. Calcularea amortizării calculatoarelor, aparatelor de multiplicat, scannerelor utilizate în scopuri didactice și științifice:
Dt 231400 "Cheltuieli privind uzura mașinilor și utilajelor"
Ct 391400 "Uzura mașinilor și utilajelor"

La finalul oricărui proiect cu finanțare externă se execută un raport generalizator a activităților de cercetare, de care se ocupă coordonatorii proiectelor. Dar, cel mai important document în baza căruia finanțatorul debursează ultima tranșă a grantului este Raportul de audit generat de către o companie de audit licențiată. Efectuarea auditului are drept scop verificarea riguroasă a utilizării bugetului proiectului în strictă conformitate cu prevederile Ghidului finanțatorului și a legislației Republicii Moldova.

La rândul său, finanțatorul proiectului solicită un raport individual (Tabel 1) cu o structură prestabilă care este elaborat în limba engleză:

Tabelul 1. Structura raportului generalizator solicitat de către finanțator

INTERIM FINANCIAL SETTLEMENT										
Name of the Grantee:			National Institute for Economic Research							
Bank account No.:			MD93NBPBAZ132121C15765AA							
Bank account currency code (CZK, HUF, PLN, EUR,...):			978							
Project No.:			21730313							
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.			8.	9.
Transaction No.	Transaction date dd.mm.yyyy	Original number of document	Name of the supplier (or recipient of payment)	Cost description	VAT compensation: YES/NO	Paid amount			Amount covered by IVF (in bank account currency)	Cost category: (1-12)
						excluding VAT	VAT	Total		

Sursa www.visegrad.org

Rezultate și concluzii. Analizând modul de contabilizare a activităților întreprinse pe tot parcursul executării unui proiect cu finanțare străină, s-a constatat faptul că contabilitatea bugetară are parte de unele lacune și omisiuni ce trebuie remediate pentru a atinge obiectivele propuse. Pentru aceasta, ar trebui de investit mult mai mult în cadrele profesionale, în digitalizarea activității angajaților din mai multe sfere, cum ar fi de cercetare, analiză, executare. O altă oportunitate ar fi practicarea schimbului de experiență dintre țările partenere ale proiectelor, organizarea seminarelor de informare și instruire.

O altă recomandare ar fi organizarea și conducerea unei contabilități proprii fiecărui proiect, precum și utilizarea principiilor consolidării pentru a se prezenta o situație financiar-contabilă a întregului proiect pentru beneficiarii care au parteneri. Cu ajutorul conturilor analitice per fiecare partener, se vor putea urmări dosarele de achiziții întocmite pentru fiecare furnizor, contractele și facturile aferente etc.

Referințe bibliografice

1. Hotărârea Guvernului nr 550 din 13.06.1997 privind cheltuirea mijloacelor pentru primirea și deservirea delegațiilor oficiale străine și a anumitor persoane. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1997, nr. 46-47.
2. Hotărârea Guvernului nr 534 din 20.07.2012 cu privire la aprobarea Normativelor de plată pentru prestarea serviciilor de cercetări științifice de către angajații organizațiilor de drept public din sfera științei și inovării participanți la proiectele de dezvoltare - cercetare europene și internaționale. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2012, nr. 155-159.
3. Hotărârea Guvernului nr 246 din 08.04.2010 cu privire modul de aplicare a a facilităților fiscale și vamale aferente realizării proiectelor de asistență tehnică și investițională în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2010, nr. 52-53.
4. Hotărârea Guvernului nr 47 din 12.01.2007 cu privire la salarizarea angajaților organizațiilor de drept public din sfera științei și inovării finanțate de la bugetul de stat;
5. Cosmulese C. G., Ciubotariu M., An Overall Analysis on the Implementation of European Funds in Romania, ISI proceedings, International Business Information Management Conference 30th IBIMA, Madrid, Spain 8-9 November, Section: Accounting and Banking, Vol: Proceedings of the 30th International Business Information Management Association Conference, ISBN:978-0-9860419-9-0, 2017, pp. 5732-5742. Link: <https://ibima.org/accepted-paper/an-overall-analysis-on-the-implementation-of-european-funds-in-romania/>.
6. Ordinul Ministerului Finanțelor nr.216 din 28.12.2015 cu privire la aprobarea Planului de conturi contabile în sistemul bugetar și Normele metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2015.
7. DEJU M., Aspecte financiar-contabile privind utilizarea fondurilor nerambursabile – Studiu de caz. (<http://steconomiceuradea.ro/anale/volume/2005/finante-contabilitate-banci/19.pdf>).