

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE DIN MOLDOVA

Cu titlu de manuscris

C.Z.U. [657:641.5+657.6](478)(043)

HOROZOVA VALENTINA

**PROBLEME ALE CONTABILITĂȚII ȘI AUDITULUI ÎN UNITĂȚILE DE
ALIMENTAȚIE PUBLICĂ**

Specialitatea științifică: 522.02 – CONTABILITATE, AUDIT ȘI ANALIZĂ ECONOMICĂ

Rezumatul tezei de doctor în științe economice

CHIȘINĂU, 2023

Teza a fost elaborată în cadrul departamentului „Contabilitate, Audit și Analiză economică” a Academiei de Studii Economice din Moldova

Conducător științific:

POPOVICI Angela – doctor în științe economice, conferențiar universitar, ASEM

Componența Comisiei de susținere publică a tezei de doctor:

1. **Președinte** – **GRIGOROI Lilia**, doctor în științe economice, conferențiar universitar, ASEM.
2. **Conducător științific** – **POPOVICI Angela**, doctor în științe economice, conferențiar universitar, ASEM.
3. **Referent oficial** – **NEDERIȚA Alexandru**, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar, ASEM.
4. **Referent oficial** – **TUHARI Tudor**, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar, UCCM.
5. **Referent oficial** - **DOLGHI Cristina**, doctor în științe economice, profesor universitar, USM.

Susținerea va avea loc la data de **31 octombrie 2023**, ora 14⁰⁰, în ședința **Comisiei de susținere publică a tezei de doctorat** din cadrul Academiei de Studii Economice din Moldova: MD-2005, mun. Chișinău, str. G. Bănulescu Bodoni 59, etajul 1, biroul 104 (bloc B).

Teza de doctor și rezumatul pot fi consultate la Biblioteca științifică a Academiei de Studii Economice din Moldova, pe pagina web a ASEM (www.irek.ase.md) și pe pagina web a ANACEC (www.anacec.md).

Rezumatul a fost expediat la 30 septembrie 2023.

Președinte al Comisiei de susținere publică a tezei de doctorat

doctor în științe economice,
conferențiar universitar

GRIGOROI Lilia

Conducător științific:

doctor în științe economice,
conferențiar universitar

POPOVICI Angela

Autor:

HOROZOVA Valentina

© Horozova Valentina, 2023

CUPRINS

REPERELE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII	4
CONȚINUTUL TEZEI	9
CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI	26
BIBLIOGRAFIE	29
LISTA PUBLICAȚIILOR ȘTIINȚIFICE ALE AUTORULUI LA TEMA TEZEI	31
ADNOTARE (română, engleză, rusă)	32

REPERELE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

Actualitatea și importanța temei de cercetare. Alimentația publică reprezintă o ramură importantă și pluridimensională a economiei naționale. Această sferă de activitate face parte atât din domeniul de producție a bunurilor materiale, cât și din cel al serviciilor. Misiunea unităților de alimentație publică nu se limitează la îndeplinirea preferințelor individuale ale populației prin prestarea serviciilor de organizare a alimentației, dar include și organizarea odihnei și a evenimentelor de agrement [7].

Astfel de funcții pluridimensionale îndeplinite de unitățile de alimentație publică, de rând cu multiplele forme de proprietate și structuri administrativ-organizaționale, determină necesitatea de a avea acte normative ce reglementează diverse aspecte ale activității din punctul de vedere al normelor sanitar-igienice și tehnice. Acest fapt asigură, printre altele, o funcționare mai eficientă și mai durabilă a unităților sus-menționate.

Investigarea aspectelor problematice din sfera alimentației publice demonstrează faptul că acest domeniu are nevoie nu doar de norme speciale de ordin sanitaro-tehnic, dar și de anumite standarde de ramură, care să țină cont de particularitățile activității unităților de alimentație publică din perspectiva reglementării financiare, în special, în domeniul contabilității și auditului. Cu toate acestea, în prezent nu există o bază normativă care să reglementeze în mod special contabilitatea și auditul în domeniul alimentației publice.

Elaborarea și implementarea unor mecanisme concrete de control financiar pentru unitățile de alimentație publică va contribui atât la sporirea calității serviciilor prestate populației, cât și la îmbunătățirea celor mai importanți indicatori economici ai activității întreprinderilor, inclusiv a rentabilității, fapt ce va asigura dezvoltarea și reabilitarea ramurii în ansamblu. Toate aceste aspecte demonstrează importanța și actualitatea temei de cercetare, determină necesitatea cercetării profunde și comprehensive a particularităților reglementării financiare a sferei alimentației publice cu scopul de a perfecționa metodele și practicile de contabilitate și audit.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării. În prezent, literatura de specialitate din țară și din străinătate cuprinde un număr impunător de lucrări dedicate contabilității și auditului la unitățile de alimentație publică. Printre astfel de autori pot fi menționați: A. Petrov, E. Batraev, P. Nikolenko, G. Nikolaev, A. Naderita, V. Bucur, T. Tuhari, E. Bajerean, A. Apostu, Iu. Kocinev, A. Miloserdova, R. Schmidjoll, D. K. Hayes, Jack D. Ninemeyer, L. Kravchenko, G. Nesterov, N. Uvarov, B. Gavrilova, C. Ouatu, M. Dumitranu, D. Vișan, D. Stănescu, A. Terekhov, T. Sergeev etc. Totuși, aceste lucrări se limitează doar la

studierea unor aspecte ale acestei teme, fără a oferi o abordare complexă a reglementării și optimizării contabilității și auditului în ramură supusă cercetării.

În consecință, un spectru larg de aspecte care necesită soluții nu au fost investigate și expuse în literatura de specialitate.

Problemele științifice importante soluționate în teză țin de perfecționarea contabilității stocurilor și a pierderilor acestora, a costurilor, cheltuielilor și veniturilor, a raportării integrate, de elaborarea unor metode noi de formarea a prețurilor la produsele fabricate în unitățile de alimentație publică, precum și de elaborarea recomandărilor privind stabilirea riscului de audit, colectarea și aplicarea procedurilor de audit în unitățile sus-menționate.

Scopul cercetării constă în cercetarea și generalizarea practicii existente de contabilitate și de audit la unitățile de alimentație publică, studierea prevederilor actelor normative și a lucrărilor științifice în domeniul selectat, precum și în formularea unor recomandări și propuneri concrete menite să îmbunătățească contabilitatea și auditul în conformitate cu cerințele actuale și practicile internaționale avansate.

Pentru a atinge scopul propus au fost trasate următoarele **obiective**:

- identificarea particularităților activității unităților de alimentație publică și impactul acestora asupra contabilității și auditului;
- analiza comparativă a modului de ținere a contabilității la unitățile de alimentație publică din Republica Moldova și din alte țări;
- recomandarea unor metode eficiente de contabilizare și de stabilire a prețurilor la stocuri;
- elaborarea modalităților de ținere a contabilității de gestiune și de analiză a eficacității utilizării acesteia;
- propunerea modului de formare a raportării integrate la unitățile de alimentație publică;
- studierea particularităților contabilității costurilor, cheltuielilor și veniturilor, precum și formularea propunerilor de perfecționare a acesteia;
- recomandarea unor scheme noi de contabilizare a costurilor, cheltuielilor și veniturilor;
- identificarea problemelor aferente planificării, efectuării și finalizării auditului;
- stabilirea modului de determinare a riscului optimal de audit pentru unitățile de alimentație publică;

- elaborarea nomenclatorului dovezilor de audit și a modului de aplicare a acestora în practică.

Metodologia cercetării rezultă din titlul tezei și se atribuie domeniului contabilității și auditului. În procesul de elaborare a lucrării, autorul a studiat și a folosit acte legislative și normative privind contabilitatea în Republica Moldova și în alte state, precum și Standardele Internaționale de Raportare Financiară și directive ale Uniunii Europene. Cercetarea a fost efectuată cu utilizarea unor procedee științifice, cum ar fi: inducția, deducția, abordarea sistemică și complexă, metode cantitative și calitative de analiză, sinteza materialului teoretic, generalizarea, sistematizarea, abstractizarea, principiile logicii formale.

Ipoteza cercetării constă în faptul că există probleme sistemice în domeniul contabilității și auditului la întreprinderile din domeniul alimentației publice. Aceste probleme pot avea un impact negativ asupra veridiciții și fiabilității situațiilor financiare, precum și a eficienței controlului intern în această domeniu. Deși există reglementări și standarde de contabilitate și audit, caracteristicile unice și dificultățile asociate cu alimentația publică pot genera probleme specifice în domeniul contabilității și auditului. În acest context, efectuarea unei cercetări mai profunde a acestor aspecte problematice este considerată necesară.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute rezidă în:

- aplicarea abordării complexe în investigarea problemelor contabilității și auditului la unitățile de alimentație publică;
- aprofundarea și dezvoltarea noțiunii de unitate de alimentație publică;
- elaborarea propunerilor privind perfecționarea sistemului existent de documentație și utilizarea formelor progresive de documente primare aferente stocurilor;
- formularea recomandărilor referitoare la perfecționarea modului de efectuare a inventarierii și de evidență a pierderilor de stocuri la unitățile de alimentație publică;
- propunerea unui nomenclator nou a conturilor sintetice și subconturilor de evidență a stocurilor;
- argumentarea unor noi criterii de clasificare a veniturilor și cheltuielilor pentru unitățile de alimentație publică;
- prezentarea recomandărilor aferente unor teste detaliate și a unor proceduri analitice la diferite etape de efectuare a auditului;

- perfecționarea procedurilor de audit și de evaluare a rezultatelor de audit și de valorificare a acestor rezultate în procesul de luare a deciziilor manageriale și economice.

Valoarea aplicativă a tezei se confirmă prin:

- îmbunătățirea sistemului existent de documentație contabilă și elaborarea unor forme mai progresive de documente primare pentru contabilizarea stocurilor;
- propunerea unor formule contabile pentru contabilizarea pierderilor în limita perisabilității naturale, precum și de formare și de utilizare a provizioanelor;
- perfecționarea formatelor existente a registrelor de evidența analitică și sintetică a stocurilor;
- propunerea unui procedeu nou de repartizare a costurilor indirecte de producție;
- argumentarea modului de utilizare a procedurilor de audit, luând în considerare specificul activității unităților de alimentație publică;
- îmbunătățirea procedurilor de testare, de finalizare și de valorificare a rezultatelor auditului situațiilor financiare a unităților de alimentație publică.

Semnificația teoretică a tezei derivă din aplicabilitatea teoretică și practică a recomandărilor privind perfecționarea contabilității și auditului la unitățile de alimentație publică, inclusiv privind formarea prețurilor în funcție de particularitățile activității unităților sus-menționate, de raționalizare a contabilității și auditului stocurilor, veniturilor, cheltuielilor și a altor elemente a situațiilor financiare.

Obiectul cercetării îl constituie materialele practice ale diferitor întreprinderi din sfera alimentației publice din Republica Moldova, inclusiv a restaurantelor «MADAM WONG» (Truffe SRL) și «Kiku Steak & Wine Restaurant» (PABUSS-M SRL) și a cafenelelor «AUGUSTO»(Mellang & Company SRL), Crisdim Lux SRL și «Bujac»(CC «UNIVERSALCOOP DIN CEADIR-LUNGA»).

Principalele rezultate ale cercetării înaintate spre susținere derivă din scopul și obiectivele lucrării și se referă la identificarea aspectelor metodologice și practice de contabilizare a stocurilor și pierderilor de stocuri, a veniturilor și cheltuielilor, a raportării financiare integrate, precum și în argumentarea procedeelelor recomandate privind perfecționarea auditului și valorificarea rezultatelor acestuia la entitățile de alimentație publică.

Implementarea rezultatelor științifice. Rezultatele cercetării privind contabilizarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată, repartizarea costurilor indirecte de producție și modul

de inventariere a stocurilor au fost implementate la unitățile de alimentație publică „Truffe” SRL și PABUSS-M SRL.

Rezultatele investigațiilor pot fi utilizate în procesul didactic al instituțiilor de învățământ cu profil economic, precum și la cursurile de reciclare a cadrelor contabile.

Aprobarea rezultatelor cercetării. Principalele rezultate ale cercetării au fost prezentate și aprobate la patru conferințe științifice și simpozioane internaționale, care s-au desfășurat în Republica Moldova, Ucraina și Belarus.

Publicații la tema tezei. Rezultatele cercetării au fost publicate în șapte articole, dintre care trei – în revistele acreditate de ANACEC. Volumul total al publicațiilor constituie 2,62 coli de autor.

Volumul și structura tezei. Teza include adnotarea, introducerea, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografia (151 de titluri). Materialul cuprinde 143 pagini text de baza, 20 figuri, 37 tabele și 14 anexe.

Cuvinte cheie: contabilitate, audit, alimentație publică, prețuri, contabilitate de gestiune, venituri, cheltuieli, raportare integrată, dovezi de audit, riscuri de audit, planificarea auditului, situații financiare.

CONȚINUTUL TEZEI

În **Introducere** se argumentează actualitatea și importanța temei de cercetare, obiectivul, sarcinile, ipoteza și metodologia cercetării; sunt expuse problemele științifice principale, propuse spre susținere, noutatea și originalitatea științifică, semnificația teoretică, valoarea aplicativă, precum și principalele rezultate ale cercetării înaintate spre susținere.

În **capitolul 1 «Fundamente teoretice ale contabilității și auditului la unitățile de alimentație publică»** este analizată definiția noțiunii «unitate de alimentație publică», sunt prezentate criteriile de clasificare a întreprinderilor din această sferă de activitate, evidențiate particularitățile cheie ale funcționării acestora, inclusiv cele mai semnificative norme legislative care reglementează activitatea lor, precum și evaluarea impactului pe care acești factori îl exercită asupra procesului de organizare a contabilității. În capitol se examinează specificul stabilirii prețurilor bazat pe metoda de comerț sau de producție.

Conform legislației în vigoare, unitatea de alimentație publică este o entitate comercială sau un loc de vânzare unde se prestează servicii de pregătire, preparare, prezentare, comercializare și servire a produselor alimentare, de deservire a ceremoniilor și festivităților, precum și se desfășoară activitate de agrement aferentă acestor servicii. Serviciile menționate pot fi prestate în cadrul unității de alimentație publică sau în afara acesteia [3].

Din spectrul de bază ce caracterizează unitățile de alimentație publică și influențează specificul organizării contabilității și auditului, pot fi evidențiate cinci aspecte principale:

- diversitatea tipurilor de întreprinderi;
- diversitatea serviciilor prestate;
- diversitatea normelor juridice care reglementează această sferă;
- particularitățile activității economice a întreprinderilor;
- mixul de trei tipuri de activitate – de producere, de comercializare și de prestări servicii.

Este necesar de evidențiat ultimul dintre aspectele enumerate mai sus, deoarece anume existența și relația dintre aceste trei tipuri de activitate le diferențiază pe unitățile de alimentație publică de entitățile din alte ramuri ale economiei, inclusiv de întreprinderile din industria alimentară care produc bunuri fără a se ocupa de comercializarea produselor către populație și de organizarea consumului acestora, precum și de întreprinderile comerțului cu amănuntul implicate numai în vânzarea produselor [6, pag. 121].

La unitățile de alimentație publică contabilitatea trebuie să reflecte toate cele trei tipuri de activitate indicate mai sus [22, pag. 100]. Complexitatea acestei sarcini impune existența diferitor opțiuni de evaluare a mărfurilor achiziționate (spre vânzare) și a materiei prime (spre

prelucrare adițională), precum și aplicarea unor diferite metode și principii de stabilire a prețurilor și costurilor bucatelor și mărfurilor. În virtutea acestor circumstanțe, specialiștii contabili de la unitățile de alimentație publică din Republica Moldova au opinii diferite în ceea ce privește contabilizarea.

Astfel, unii experți susțin metoda tradițională de contabilizare – metoda de producție, în cadrul căreia pot fi obținute date despre costurile efective cu scopul de a determina costul de producție al fiecărui tip de produs și profitul așteptat din vânzarea acestuia.

Alți specialiști preferă să țină contabilitatea în același mod ca și la întreprinderile comerciale, aplicând metoda de comerț. Principalul argument în favoarea acestei metode derivă din faptul că specificul activității unităților de alimentație publică, anumite direcții, este apropiat de activitatea comercială. Acest argument este confirmat și de legislația Republicii Moldova, potrivit căreia activitatea unităților de alimentație publică se consideră comerț, dar nu producere și nu prestare servicii [3].

Totuși, în Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor se afirmă faptul că entitățile care desfășoară activități de producere și/sau de prestări servicii au obligația să țină contabilitatea costurilor de producție și să calculeze costul produselor fabricate/serviciilor prestate [9, pct. 6]. Cu alte cuvinte, contabilitatea trebuie ținută conform metodei de producție.

În baza celor expuse mai sus, pot fi formulate următoarele concluzii: contabilitatea la unitățile de alimentație publică trebuie să fie organizată astfel încât să se țină cont de faptul că la prestarea serviciilor în cadrul alimentației publice nu se comercializează produsele finite ca atare, dar se prestează servicii pentru consumul produselor fabricate în incinta entităților specializate sau în afara acestora, precum și se desfășoară activități complementare de agrement.

Prin urmare, în contabilitatea unităților de alimentație publică există posibilitatea de a aplica oricare dintre metodele de calculație a costurilor producției fabricate – fie metoda de producție, fie metoda de comerț.

De menționat faptul că, practic, alegerea metodei nu are nici-o influență asupra indicatorilor din situațiile financiare (în primul rând, asupra sumei de cheltuieli din perioada de gestiune curente). Aceasta se datorează faptului că, în virtutea specificului tipului de activitate a unităților de alimentație publică, perioada de fabricare și de comercializare, de regulă, coincid [12]. Atenție deosebită se acordă aspectului de stabilire a prețurilor, un element extrem de complex și important în afacerile din sfera alimentației publice, deoarece stabilirea corectă a prețurilor are un impact semnificativ asupra performanței întreprinderii și a eficienței

operațiunilor acesteia. Anume prețurile determină structura producerii, având o influență majoră asupra circulației materialelor, distribuirii stocurilor, nivelului de profitabilitate al întreprinderii.

Din perspectiva prevederilor actelor normative în vigoare, la unitățile de alimentație publică prețurile urmează a fi stabilite pe baza prețurilor libere de vânzare a produsilor finite și mărfurilor [3, art. 20].

Potrivit opiniei unor autori, prețul cu amănuntul la unitățile de alimentație publică se stabilește în funcție de specificul mărfii, starea financiară a întreprinderii, obiectivele întreprinderii și de alți factori. În acest caz pot fi aplicate diferite metode de stabilire a prețurilor, dintre care se evidențiază: metoda pe baza prețurilor de producere ale concurenților, metoda pe baza evaluării cererii, metoda pe baza evaluării costurilor [20, pag. 159].

Toate metodele de stabilire a prețurilor indicate mai sus trebuie să includă datele despre costul produselor finite, determinate prin calculație, fapt ce derivă din baza juridică în vigoare: “prețurile la produsele de fabricație proprie, inclusiv la produsele gastronomice, culinare, preparatele de cofetărie și semifabricate se determină prin calculație” [4].

Scopul calculării costului de producție este crearea unei baze de informații pentru gestionarea costurilor organizației, calcularea costului produsului finit în funcție de tipuri, grupuri și alte caracteristici, analiza realizării indicatorilor planificați, identificarea rezultatelor financiare ale activităților obișnuite, determinarea eficacității măsurilor organizaționale și tehnice în dezvoltarea și îmbunătățirea producției [14, pag.180].

În sfera alimentației publice, costul de producție se calculează, de regulă, pe baza valorii contabile a materiei prime, fapt ce determină necesitatea stabilirii valorii contabile atât a materiei prime, cât și a mărfurilor achiziționate. Valoarea contabilă a mărfurilor și materiei prime intrate în depozitele unităților de alimentație publică include costul de achiziție și cheltuielile aferente intrării.

Calculația permite determinarea rentabilității fabricării diferitor produse culinare în anumite condiții economice, eficacității sistemului existent de organizare a procesului de producție, a aspectelor ce pot fi și trebuie modificate și în ce direcție [22, pag.103].

În lucrare se recomandă de calculat costul de producție și a prețului de vânzare a produselor conform formulei prezentate în figura 1.

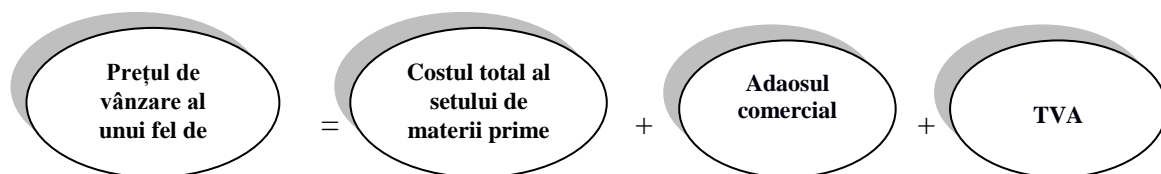


Figura 1. Formarea prețului de vânzare al unui fel de bucate

Sursa: elaborat de autor

După cum se vede din formulă, la formarea prețului unitățile de alimentație publică se bazează nu pe costul total, dar pe costul materiei prime și pe adaosul comercial, care include o rată a profitului planificat din vânzare și acoperirea altor cheltuieli suportate de întreprindere (arenda, costuri privind retribuirea muncii, amortizarea echipamentului etc.). O astfel de metodă poate fi considerată eficientă în cazul în care celelalte componente ar fi constante. Totuși, dat fiind faptul că există și cheltuieli variabile, precum costurile privind retribuirea muncii, cheltuielile pentru serviciile comunale, în procesul de calcul al prețului de vânzare este mai rezonabil de utilizat formula prezentată în figura 2.

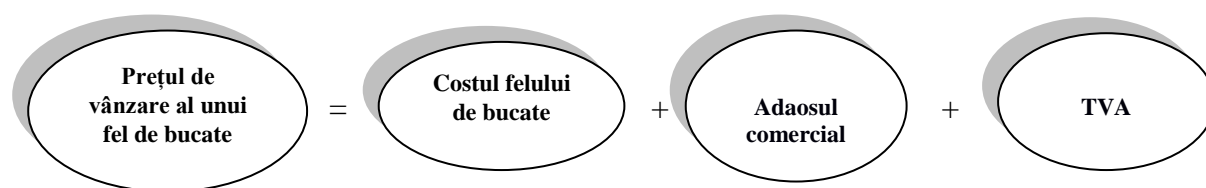


Figura 2. Formarea prețului de vânzare al unui fel de bucate

Sursa: elaborat de autor

La utilizarea acestei formule este necesar de inclus în adaosul comercial rata profitului și alte costuri fixe ce nu sunt legate de sfera de producție, iar în cost – toate costurile de fabricare a produselor. Din acest motiv se recomandă de completat fișa de calculație cu două componente după cum urmează:

1) informațiile despre costul forței de muncă a bucătarului pentru prepararea felului de bucate. În acest caz, baza pentru calculul costurilor salariale este timpul consumat pentru prepararea felului de bucate și contingentul tarifar al bucătarului care îl prepară;

2) valoarea normativă a costurilor indirecte de producție, adică estimarea costurilor medii aferente proceselor de producție care nu se referă direct la anumite produse sau servicii. Valoarea normativă a costurilor indirecte poate fi exprimată sub formă de cotă procentuală din costurile totale de producție sau sub formă de anumite unități de măsură, precum unitatea monetară pe unitate de producție.

O astfel de completare ar permite obținerea informației despre costul total al felului de bucate. În afară de aceasta, pentru a efectua un calcul și mai precis al costului unui fel principal de bucate, ar trebui mai întâi de calculat costul semifabricatelor incluse în acest fel de bucate. Cu alte cuvinte, pentru un calcul corect al costului, toate componentele viitorului fel de bucate ar trebui aduse în starea în care vor fi efectiv utilizate (curățate, fierte etc.).

În linii mari, etapele de pregătire în bucătărie ar trebui să coincidă cu etapele de reflectare în contabilitate a bucatelor. Din acest motiv, inițial trebuie să fie calculat costul semifabricatelor, incluzând ulterior cota procentuală necesară în calculul costului felului de bucate pregătit.

Acest capitol ia în considerare, de asemenea, aspecte specifice ale contabilizării obiectelor de mică valoare și scurtă durată (în continuare OMVSD) la înființarea întreprinderilor de alimentație publică, în special atunci când organizația aplică metoda de calcul a costurilor de producție. Aceste aspecte sunt asociate cu anumite dificultăți, deoarece acumularea uzuri în conformitate cu SNA "Stocuri" la înființarea întreprinderii din sectorul de catering poate fi dificilă din cauza următorilor factori:

1. La începutul funcționării sale, întreprinderea poate pune concomitant în funcțiune un număr mare de OMVSD.

2. Nomenclatura de OMVSD în sectorul de catering este foarte diversă, incluzând mobilier, veselă, echipamente de uz casnic, îmbrăcăminte specială pentru personal și alte articole, inclusiv cele utilizate în procesul de producție.

3. La punerea în funcțiune a OMVSD și aplicarea metodei de producției întreprinderile pot supraestima ponderea costurilor indirecte de producție, ceea ce, la rândul său, generează creșterea costul meselor.

Ca o soluție la această problemă se propune să se refere sumele costurilor OMVSD la cheltuielile anticipate și să se deconteze treptat, proporțional cu volumul producției. Metoda de decontare este stabilită de fiecare întreprindere în mod independent și trebuie să se reflecte în politicile sale contabile [24, pag.86].

În lucrare sunt prezentate exemple de calcule ale costului diferitor feluri de bucate și al semifabricatelor incluse în acestea. Sunt luate în considerare particularitățile de calcul al costului pe subdiviziuni, inclusiv din secția de patiserie și cea de carne, precum și pe operațiuni separate în cadrul subdiviziunilor, de exemplu, porționarea bucății de carne în semifabricate în secția de carne.

În capitolul 2 «Aspecte metodologice și practice ale contabilității la unitățile de alimentație publică» sunt expuse particularitățile evidenței circulației și pierderilor de materie primă, mărfuri și produse finite. Este investigată metodologia de evidență a veniturilor și cheltuielilor aferente vânzării. Se examinează posibilitatea de aplicare a contabilității de gestiune în calitate de factor de reducere a costurilor și cheltuielilor. De asemenea, sunt prezentate recomandări privind modalitatea de utilizare a raportării integrate la unitățile de alimentație publică.

În urma efectuării acestei cercetări au fost determinate etapele de contabilizare a circulației stocurilor și a pierderilor care sunt reflectate în tabelul 1.

Tabelul 1. Etapele și particularitățile circulației materiei prime și a mărfurilor la unitățile de alimentație publică

I. Intrarea materiei prime și a mărfurilor	• Un număr mare de furnizori în funcție de asortimentul materiei prime livrate și a frecvenței de livrare a materiei prime și mărfurilor.
II. Transportarea produselor de la depozite în secțiile de producție sau spre vânzare	• Transmiterea materiei prime și a mărfurilor de la depozit în secția de producție, ținând cont de necesități în limitele cererii. Particularitățile organizării secțiilor de păstrare a stocurilor – «depozit», «bucătărie» și circulația dintre acestea. Controlul calității materiei prime și a semifabricatelor.
III. Fabricarea produselor pentru alimentația publică	• Asigurarea documentației tehnologice pentru tot sortimentul de bucate incluse în meniu. Respectarea cerințelor și termenelor de păstrare a semifabricatelor pentru pregătirea bucatelor.
IV. Realizarea produselor, ținând cont de organizarea procesului de consum	• Prestarea concomitentă a serviciilor de pregătire a produselor și de vânzare la unitățile de alimentație publică și/sau în afara acestora. Formarea comenzilor, ținând cont de preferințele clientului, utilizând «tehnici de vânzare».

Sursa: elaborat de autor

Din perspectiva contabilității, fiecare dintre aceste etape are particularitățile și problemele sale legate de:

- identificarea și evaluare mărfurilor și altor categorii de stocuri;
- efectuarea inventarierii și reflectarea rezultatelor acesteia în contabilitate;
- decontarea anumitor stocuri.

Astfel, de exemplu, la prima etapă, întrucât unul și același tip de stocuri poate fi raportat atât la marfă, cât și la materie primă, apare întrebarea cu privire la evaluarea și identificarea acestuia. Din acest motiv se propune de înregistrat stocurile la un cont sau altul în funcție de destinația bunurilor obținute. Astfel, în cazul în care se planifică utilizarea bunurilor în calitate de materie primă, atunci acestea vor fi raportate la contul 211 «Materiale»; în cazul în care stocurile sunt destinate numai pentru revânzare, acestea vor fi înregistrate ca marfă la contul 217 «Mărfuri».

În ceea ce privește procedura de inventariere, merită menționat faptul că scopul primar al inventarierii la unitățile de alimentație publică este identificarea segmentelor din cadrul fluxului de mărfuri unde s-au produs cele mai mari pierderi. În afară de aceasta, sunt identificate cauzele pierderilor, dintre care principalele sunt:

1. Furtul mărfurilor.

2. Înregistrarea incorectă la intrarea mărfii sau în timpul circulației materiei prime.
3. Erori și inexactități comise în marcajele de pe fișele tehnico-tehnologice (de exemplu, ponderea în procente a pierderilor în procesul de prelucrare culinară calculată incorect, nivelul insuficient de calificare al lucrătorilor).
4. Prelucrarea incorectă a materiei prime.
5. Dublarea mărfii în nomenclatorul întreprinderii.
6. Absența procedurii de decontare a produselor pentru uz de serviciu, a produselor alterate sau a celor cu termenul de păstrare expirat etc.

Toți acești factori pot conduce la lipsuri și pierderi neînregistrate în procesul de producție. Se permite o deviere de 3 – 5 % a rezultatelor inventarierii în comparație cu datele documentare.

În procesul de inventariere sunt identificate și pierderile standardizate și cele nestandardizate.

Pierderile standardizate se formează în rezultatul modificării naturale a mărfurilor – reducerii greutateii sau a volumului mărfurilor în urma modificării caracteristicilor fizice și chimice ale acestora.

Pierderile nestandardizate se formează în urma spargerii/deteriorării, a rebutului sau a alterării bunurilor, precum și în urma lipsurilor, deșeurilor, furturilor, calamităților naturale etc.

Evidența pierderilor se tine după tipul și cauza formării, separat pe fiecare unitate și pe întreprindere per ansamblu, precum și pe persoanele vinovate de cauzarea pierderilor.

Conform politicilor contabile și în funcție de categorie, pierderile de producție pot fi reflectate în conturile 811 «Activități de bază», 812 «Activități auxiliare», 215 «Producția în curs de execuție» și 714 «Alte cheltuieli din activitatea operațională» sau într-un cont de gestiune separat, de exemplu, în contul 828 «Pierderi de producție» [13].

Normele de pierdere/perisabilitatea naturală, aplicate la păstrarea mărfurilor la depozitele unităților de alimentație publică sunt diferențiate după categoriile de mărfuri, zonele climaterice și depind de termenele de păstrare. Mărimea perisabilitatea naturale se determină separat pentru fiecare tip de bunuri în conformitate cu termenul de păstrare efectiv. La calcularea pierderilor pentru anumite tipuri de mărfurilor (pește, carne) este necesar de luat în considerare regimul termic de păstrare, precum și condițiile de ambalare [13, pag. 77].

În cazul comparării pierderilor din cauza perisabilității naturale la unitățile de alimentație publică cu aceiași indicatori înregistrați la întreprinderile din alte ramuri, de exemplu, din comerț, acestea sunt cu mult mai mari. Astfel de pierderi sunt cauzate de specificul activității și de tehnologia de producție (de exemplu, decongelarea fructelor de mare importate).

Situația creată în prezent indică necesitatea imperativă de a elabora și pune în aplicare metode de gestionare inovative în vederea atingerii eficacității maxime în activitatea unităților de alimentație publică. Una dintre metode ar fi crearea unor provizioane pentru acoperirea pierderilor compensatorii – "Provizioane pentru acoperirea pierderilor în urma uzurii naturale a materiei prime și materialelor". Principiul de formare a acestor provizioane presupune efectuarea unor plăți lunare, mărimea cărora se stabilește în funcție de riscul de pierdere. În cazul unor riscuri minore plățile pot constitui 2 – 5% (pentru cartofi se va utiliza 3%), iar în cazul unor riscuri majore – până la 10% (de exemplu, pentru peștele congelat). Calculul se va efectua la procurarea materiei prime pentru fiecare poziție sau grup de poziții de stocare în funcție de nivelul riscului de pierdere.

Formarea provizioanelor presupune introducerea unei serii de modificări în metodologia de contabilizare a activității economice a unităților de alimentație publică.

Astfel, în Planul general de conturi actual este rezonabil de introdus la contul 538 «Provizioane curente» un subcont separat 5384 «Provizioane pentru acoperirea pierderilor din uzura naturală a materiei prime și a materialelor». Este justificată evidența analitică la acest cont din cauză devierilor. În calculație și în bugetele întreprinderilor aceste provizioane vor fi reflectate ca element de costuri distincte.

Corespondența conturilor propusă pentru operațiunile de formare și utilizare a provizioanelor este prezentată în tabelul 2.

Tabelul 2. Corespondența conturilor propusă pentru evidența provizioanelor în cazul uzurii naturale a materiei prime

Conținutul operațiunii economice	Corespondența conturilor	
	Dt	Ct
1. Formarea provizioanelor pentru perisibilitatea naturală	714 «Alte cheltuieli din activitatea operațională»	538 «Provizioane curente»
2. Depistarea unor lipsuri de materie primă în urma inventarierii	714 «Alte cheltuieli din activitatea operațională»	211 «Materiale»
3. Lipsurile în limita normei admise de legislație pentru perisibilitatea naturală sunt raportate la costurile generale de producție	811 «Activități de bază»	714 «Alte cheltuieli din activitatea operațională»
4. Decontarea sumei costurilor pentru perisibilitatea naturală ce depășește norma admisă din contul provizioanelor create anterior	538 «Provizioane curente»	714 «Alte cheltuieli din activitatea operațională»

Sursa: elaborat de autor

În capitolul doi este analizată și o altă trăsătură caracteristică circulației mărfurilor, care afectează rezultatele inventarierii. Ne referim la evidența incorectă a cheltuielilor, legate de decontarea unor stocuri, precum: condimentele, materia primă pentru «semne de atenție» din partea bucătarului-șef și pentru pregătirea unor noi feluri de bucate.

Pentru a depăși o astfel de situație, în cadrul strategiei de evidență a unităților de alimentație publică urmează a fi stabilite standarde și frecvența decontării stocurilor pentru fiecare dintre pozițiile de cheltuieli indicate. În lucrare se propune decontarea lunară conform practicii aplicate pentru alte costuri indirecte. Limitele normelor standard pot fi determinate după cum urmează:

- decontarea materiei prime pentru pregătirea unor bucate noi – în funcție de încasările totale ale întreprinderii;
- evidența decontării materiei prime pentru «semne de atenție» din partea bucătarului-șef – conform sumei totale a comenzii;
- decontarea friteuzei – în funcție de încasările obținute din vânzarea bucatelor la pregătirea cărora se folosește friteuza.

Este rezonabil de inclus aceste costuri în costurile indirecte de producție, prin următoarea formulă contabilă: Debit contul 821 «Costuri indirecte de producție» și Credit contul 211 «Materiale».

În capitolul doi sunt analizate și particularitățile contabilității de gestiune la unitățile de alimentație publică supuse cercetării, mai concret: metoda non-standard de calcul al costului. În acest caz se folosește metoda de calcul «incompletă», care include numai costurile materiale directe, fără a lua în calcul costurile indirecte de producție, salariale lucrătorilor din activitatea de producție și contribuțiile sociale. Aceste cheltuieli sunt raportate la cheltuieli comerciale – contul 712 «Cheltuieli de distribuire» sau sunt trecute la contul 821 «Costuri indirecte de producție», în sumă totală, fără a fi repatrizate pentru fiecare tip de produs.

O astfel de metodă de evidență este simplu de aplicat, deoarece permite determinarea facilă a costului de producție pe baza fișelor de calculație pentru fiecare produs. Totuși această abordare prezintă informații concrete numai despre cheltuielile pentru materiale și pentru alte componente folosite la fabricarea produselor, dar nu oferă informații depline despre costul efectiv al bucatelor. Chiar și în cazul repartizării costurilor indirecte de producție între toate bucatele pregătite, costul total este calculat incorect pentru că este determinat pentru toate bucatele în general, dar nu pentru fiecare fel de bucate în parte.

Formarea costului incomplet la unitățile de alimentație publică se produce din cauza faptului că este dificil de repartizat costurile indirecte de producție (inclusiv costurile salariale ale lucrătorilor de la bucătărie și contribuțiile sociale) între diferite tipuri și partide de produse, deoarece este imposibil de stabilit la ce categorie de produse se referă.

Experiența practică confirmă faptul că motivația principală pentru aplicarea metodei «incomplete» de calcul al costului de producție este absența datelor despre distribuirea exactă a costurilor indirecte de producție, precum și limitele programelor de evidență asistate de calculator, care nu dispun de mijloace pentru calculul costurilor indirecte de producție (entitățile, din motive de economie, recurg anume la acest gen de programe). Respectiv, cea mai eficientă metodă de soluționare a acestei probleme este achiziția unor soft-uri mai avansate care să permită efectuarea unor astfel de calcule, având în vedere că un astfel de soft nu este foarte costisitor.

În afară de aceasta, întreprinderile trebuie să ia o decizie în privința bazei de distribuire a costurilor indirecte de producție. De exemplu, pentru bucătărie și bar, în calitate de bază pot fi utilizate costurile materiale (materiei prime), deoarece acestea constituie partea principală din costul bucatelor. Concomitent, în secția de cofetărie drept bază pentru distribuire poate servi salariul cofetarului, deoarece influențează cel mai mult costul final al produselor de cofetărie. În lucrare este inclusă metodologia de evidență a veniturilor și cheltuielilor aferente comercializării produselor și a mărfurilor. De asemenea, sunt prezentate observările, concluziile și recomandările referitoare la practica și perspectiva de utilizare a raportării integrate, sunt analizate aspectele generale și principalele avantaje ale utilizării acesteia la unitățile de alimentație publică din Republica Moldova.

Raportarea integrată asigură posibilitatea de a obține date nefinanciare importante, inclusiv despre astfel de aspecte din activitatea întreprinderii, precum:

- nivelul ecologic al fabricării produselor alimentare;
- eficacitatea utilizării deșeurilor din producția alimentară;
- eficacitatea (raționalitatea) utilizării materiei prime alimentare pentru pregătirea semifabricatelor și a produselor finite.

Obiectivul principal al raportării integrate este de a demonstra crearea valorii enității pentru o anumită perioadă de timp pe baza analizei unui spectru larg de indicatori financiari (caracteristici pentru tipurile tradiționale de raportare) și nefinanciare privind activitatea întreprinderii [23, pag.42].

În raportarea integrată sunt furnizate informații despre resursele întreprinderii și relațiile acestora. În acest mod, raportarea răspunde la întrebarea cum firma creează valoarea, interacționând cu mediul extern și cu capitalul. Astfel obținem o imagine transparentă despre resursele de care dispune compania. Toți utilizatorii rapoartelor – creditorii, investitorii, vânzătorii și cumpărătorii, organismele de control etc. sunt interesați în astfel de date.

Raportarea integrată este etapa de încheiere a procesului de evidență și reprezintă totalitatea informațiilor pertinente grupate într-o anumită ordine și secvență și a indicatorilor despre activitatea subiectului economic, a unui grup de entități interconectate într-un anumit interval de timp [16, pag. 45].

La unitățile de alimentație publică raportarea integrată poate îndeplini o serie de funcții importante, printre care pot fi menționate următoarele:

- de informare – prevede reflectarea în raportul integrat a indicatorilor privind toate domeniile de activitate ale întreprinderii: rulajul, profitul, efectivul de personal etc.;
- analitică – evaluarea și analizarea tuturor tipurilor de activitate ale agentului economic: rentabilitatea, productivitatea muncii, caracterul ecologic al producției etc.;
- de control – permite efectuarea controlului asupra activelor entității, circulației resurselor materiale, financiare, a forței de muncă, evaluarea bazei tehnico-materiale.

De menționat că raportarea integrată a entității trebuie să conțină numai informații actuale, precum și astfel de date care să permită evaluarea durabilității financiare a entității. Volumul raportării depinde de specificul activității întreprinderii, de alegerea informației dezvăluite [2, pag. 128]. Pe baza standardului internațional «Raportarea integrată», se recomandă de inclus în raportul integrat următoarele elemente: privire de ansamblu asupra organizației și a mediului extern, administrarea, modelul de afaceri, riscuri și oportunități, strategia și distribuția resurselor, rezultate de activitate, perspectivele de viitor [8, pag. 26].

Raportarea integrată reprezintă un tip de raportare de perspectivă care va permite prezentarea mai desfășurată a informației despre activitatea întreprinderii, în comparație cu situațiile financiare și de gestiune actuale, ținând cont nu doar de factorii economici, dar și de cei ecologici, sociali și politici.

Implementarea acestui gen de raportare se recomandă entităților economice mari din orice domeniu de activitate, inclusiv unităților de alimentație publică – rețelelor de restaurante, de cafenele, de bistro-uri.

Printre avantajele potențiale de care poate beneficia o entitate în cazul în care acceptă să prezinte rapoarte integrate se numără – atragerea de capital, îmbunătățirea reputației de afaceri și a competitivității.

În capitolul 3 «Perfecționarea auditului la unitățile de alimentație publică» sunt examinate aspectele problematice aferente planificării auditului, evidenței riscurilor de audit, colectării dovezilor de audit și utilizării procedurilor analitice, formulate recomandări practice pentru a depăși anumite probleme actuale ce țin de efectuarea auditului, ce apar la unitățile de alimentație publică, în particular, auditul stocurilor, costurilor și al operațiunilor cu numerar.

În cadrul auditului la unitățile de alimentație publică planificarea acestuia ocupă un loc special, deoarece influențează calitatea rezultatelor misiunii de audit și a eficacității acestuia.

Planificarea are menirea să asigure că misiunea de audit a fost efectuată în timp util într-o manieră profesionistă. La planificarea auditului trebuie să fie acordată atenție deosebită sistemului de control intern al întreprinderii, deoarece un sistem de control intern fiabil și eficient reduce riscul de control la minim. Un risc redus de control este un indiciu al unui risc redus de audit. În cazul în care în procesul de audit auditorul va fi sigur că sistemul de control intern este fiabil și eficient, acest fapt poate servi drept temei pentru aplicarea unor proceduri de audit mai puțin laborioase (auditul va fi efectuat mai consolidat sau selectiv).

În procesul de evaluare a fiabilității controlului intern la unitățile de alimentație publică auditorul trebuie să țină cont de următoarele:

- este necesar de verificat documentația unităților de alimentație publică și mijloacele de control pentru toată perioada de raportare, dar nu numai pentru intervale de timp selecte;
- în cursul auditului este necesar de acordat atenție sporită intervalelor de timp din perioada de raportare în care activitatea a avut anumite particularități sau a deviat de la activitatea tipică din toată perioada în general;
- aprecierea fiabilității întregului sistem de control intern și a anumitor mijloace de control cu calificativul «redușă» nu permite aprecierea mai ridicată a altor mijloace de control.

Înțelegerea sistemului de control intern este documentată prin trei metode: raportul descriptiv, schema rulajului documentației și chestionarul privind controlul intern. Toate aceste metode pot fi aplicate fie separat, fie în combinație una cu cealaltă [1, pag. 283].

De regulă, prioritate este acordată chestionarului privind controlul intern, deoarece avantajul principal al acesteia este faptul că permite o acoperire mai completă a tuturor

domeniilor de audit, fiind astfel un bun instrument de lucru. Mai mult decât atât, sondajul poate fi întocmit destul de rapid – la începutul comenzii. Principalul neajuns al sondajului este că sunt studiate anumite elemente ale sistemului de evidență al clientului, fără a înțelege sistemul în întregime [1, pag. 284].

În procesul de audit la unitățile de alimentație publică este importantă și evaluarea riscului de audit, care reprezintă nivelul de risc determinat în mod subiectiv pe care este gata să și-l asume auditorul. În cazul în care auditorul a determinat un risc mai redus pentru sine, situația semnifică faptul că acesta tinde să aibă o mai mare încredere că situațiile financiare nu conțin erori.

Mărimea riscului de audit poate fi exprimată prin raportul: $0 < A < 1$.

Riscul de audit poate fi calculat conform următoarei formule:

$$AR = IR \times RC \times DR \quad (1)$$

unde: **IR** – riscul inevitabil, **RC** – riscul de control, **DR** – riscul de omitere.

Totuși, V. Krasnov și coautorii consideră că acest model nu este în totalitate corect: dat fiind faptul că mărimile din partea dreaptă a egalității sunt mărimi mai mici de o unitate, conform regulii de utilizare a unor astfel de mărimi, AR va fi mai mică decât oricare dintre mărimile IR, CR sau DR, fapt lipsit de logică [5].

Din acest motiv se propune modelul de calcul al riscului de audit, care exclude multicoliniaritatea factorilor modelului standard [21, pag. 157]:

$$AR = (IR + CR) \times DR \quad (2)$$

Într-adevăr, rezultatul calculelor conform acestei formule demonstrează influența tuturor componentelor, dar nu va fi mai mare de unu, indiferent de mărimea componentelor și nu va fi mai mic decât oricare dintre componente.

La planificarea auditului la unitățile de alimentație publică se apreciază nivelul de semnificație al informațiilor, determinând în ce măsură lipsa acestora sau denaturarea lor ar influența deciziile economice adoptate de utilizatori pe baza situațiilor financiare [10, pct. 2].

În practica mondială cea mai răspândită este metoda inductivă și deductivă pentru determinarea nivelului de materialitate. Metoda deductivă este preferențială deoarece atunci când se folosește suma notelor de evaluare a materialității pe diferite articole nu depășește mărimea admisă pentru situațiile financiare în general.

În practică există relația inversă dintre materialitate și riscul de audit, cu alte cuvinte cu cât este mai mare nivelul de materialitate cu atât este mai mic riscul de audit (figura 3). Această relație va fi luată în calcul la determinarea caracterului, perioadei și a volumului procedurilor de audit. În cazul în care în procesul de audit auditorul stabilește că nivelul admis al materialității este redus, respectiv, riscul de audit este mai mare, iar auditorul trebuie să reducă în măsura posibilităților riscul de control prin testarea suplimentară a sistemului de control intern sau să reducă riscul de omitere prin schimbarea caracterului, perioadei de efectuare și volumului procedurilor planificate.

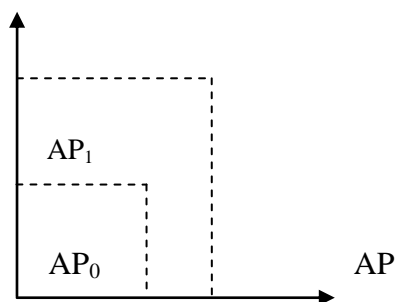


Figura 3. Dependența riscului de audit (AP) de materialitatea devierilor identificate în situațiile financiare (S)

Sursa: elaborată de autor

Toate informațiile colectate și prelucrate de auditor în cadrul controlului financiar și de audit se numesc dovezi de audit. Veridicitatea, calitatea și utilitatea acestora determină misiunea principală a auditului – oferirea posibilității ca auditorul să-și exprime opinia despre veridicitatea și corectitudinea situației financiare a întreprinderii reflectate în situațiile financiare, despre rezultatele de activitate, precum și să conchidă că informațiile incluse în situațiile financiare nu conțin devieri semnificative și corespund bazelor și principiilor de întocmire.

Dovezile de audit nu reprezintă doar informațiile obținute de auditor în cursul auditului, dar și rezultatele analizării acestor informații. În procesul de colectare a dovezilor de audit la unitățile de alimentație publică este necesar de luat în considerare nu numai standardele internaționale de audit, dar și specificul întreprinderii [18, pag.189].

La unitățile de alimentație publică dovezile de audit sunt obținute în rezultatul efectuării testelor de control și a procedurilor de verificare [15].

Testele de control sunt procedurile efectuate în cadrul organizației pentru a evalua eficacitatea sistemelor de contabilitate și de control intern. Acestea includ:

- verificarea documentelor care justifică operațiunile și alte evenimente cu scopul de a obține dovezi de audit referitoare la utilizarea corespunzătoare în practică a mijloacelor

de control intern. De exemplu, dacă se efectuează inventarierea materiei prime și a mărfurilor și dacă rezultatele sunt documentate adecvat;

- direcționarea solicitărilor și observarea procesului de utilizare a mijloacelor de control intern, care nu sunt documentate. De exemplu, întocmirea actelor de casare a materiei prime și a mărfurilor alterate devenite inutilizabile;
- folosirea repetată a mijloacelor de control intern, probelor verbale, verificarea datelor efective înregistrate despre materia primă (produse) cu datele fișei tehnico-tehnologice la pregătirea bucatelor.

În realitate, procedurile de verificare sunt efectuate pentru a depista devieri semnificative/inexactități în situațiile financiare. Procedurile de verificare sunt de două tipuri:

1. Teste în detaliu ale operațiunilor și soldurilor din conturi, care includ: inspectarea, observarea, solicitarea și confirmarea, calcularea.
2. Proceduri analitice care includ analizarea și evaluarea informației obținute de auditor.

Procedurile analitice constituie o parte importantă a auditului și se folosesc atât la planificarea controalelor, cât și la diferite etape ale procesului de audit [19, pag.91]. Procedurile analitice pot fi efectuate prin diverse metode de analiză economică și financiară, alegerea cărora depinde de obiectivul trasat. Nu există o metodologie unificată de efectuare a analizei performanței în procesul de audit, motiv din care auditorul determină de sine stătător indicatorii și coeficienții, metodele de analiză pe baza informației disponibile și a specificului activității.

Analiza poate fi efectuată prin următoarele metode: metoda comparației, metoda elaborării unor sisteme de indicatori analitici și tabele, metoda substituțiilor în lanț și metoda integrală, metoda evaluării efectuate de experți, metoda de echilibru, metoda mediilor, metoda grupărilor, metoda analizei situaționale și de pronosticare, metoda corelației și regresivă etc. [17].

În legătură cu eficacitatea ridicată de utilizare, primordial, de asigurare a unificării și reducerii intensității muncii, este nevoie de extins sfera de utilizare a procedurilor analitice, de exemplu, în analiza-expres.

Orice analitic, pornind de la experiența și calificarea sa, specificul activității companiei, poate utiliza un set propriu de proceduri analitice și de indicatori. La încheierea tuturor etapelor misiunii de audit are loc finalizarea auditului și formularea concluziei de audit. Potrivit convingerii proprii, însăși concluzia ocupă un loc aparte printre elementele cheie ale acestui proces.

Concluzia de audit reprezintă rezultatul auditului, dar nu obiectivul acestuia. Obiectivul constă în verificarea situațiilor financiare pentru a determina veridicitatea acestora. Pentru mulți

utilizatori ai situației financiare, și, în particular, pentru părțile interesate, este important ca concluzia de audit să reflecte nu doar formulările standard ale opiniei auditorului, dar și cât mai multă informație utilă despre problemele existente cu care se confruntă entitatea supusă auditului.

În funcție de concluziile formulate pe baza analizei dovezilor de audit, colectate în cadrul îndeplinirii sarcinii de audit, auditorul poate exprima una dintre următoarele opinii: nemodificată și modificată.

Opinia modificată poate fi: opinie cu rezerve, opinie negativă, refuz de a exprima opinia.

La unitățile de alimentație publică auditorul recurge la opinia modificată în cazul:

- denaturării datelor din rapoarte (impracticabilitatea politicii selectate, erori semnificative comise în situațiile financiare, aplicarea eronată a politicii contabile);
- insuficienței dovezilor (interzicerea participării la inventariere, interzicerea obținerii unor confirmări de la terți);
- limitării semnificative a activității auditorului (nemicirea documentației contabile), motiv din care acesta nu poate obține dovezi de audit suficiente.

În cazul exprimării opiniei cu rezerve la unitățile de alimentație publică autorul recomandă auditorului să ofere în raportul de audit explicațiile de rigoare și să prezinte dovezi care stau la baza formulării unei astfel de opinii, mai concret: să evalueze cantitativ efectul posibil asupra situațiilor financiare într-o secțiune anterioară separată. Se poate de inclus o trimitere la informații în detaliu (în cazul în care există) în nota explicativă la situațiile financiare.

Auditorul trebuie să formuleze o opinie negativă în cazul în care după obținerea dovezilor de audit, ajunge la concluzia că devierile, fiecare în parte sau în totalitate, sunt materiale și semnificative pentru situațiile financiare [11, pct. 8].

Cauzele formulării unei concluzii de audit negative la unitățile de alimentație publică pot fi diverse. De exemplu, evidența incorectă a cheltuielilor și veniturilor, documentarea insuficientă a vânzărilor și achiziției produselor, decontarea incorectă a valorii materiei prime sau controlul intern lacunar al tranzacțiilor financiare.

Exprimarea unei asemenea concluzii este mult mai gravă decât refuzul auditorului de a oferi concluzia, pentru că concluzia negativă trebuie să fie justificată suficient și adecvat.

Auditorul trebuie să declare imposibilitatea de a-și exprima opinia atunci când se confruntă cu limitări semnificative în desfășurarea auditului și nu poate obține dovezi fiabile și suficiente pentru a-și exprima opinia referitoare la situațiile financiare ale clientului. În astfel de situație, auditorul nu poate confirma veridicitatea și corectitudinea situațiilor financiare întocmite, motiv

din care nu este în stare să formuleze o opinie finală privind conformitatea acestora cu standardele de contabilitate sau de audit [11, pct. 9].

În concluzia de audit o atenție deosebită se acordă rubricii intitulată «Întrebări cheie de audit», deoarece în această rubrică sunt date răspunsuri la întrebările care, conform raționamentului profesional al auditorului, erau cele mai importante pentru auditul situațiilor financiare din perioada de gestiune curentă. Aceste întrebări sunt selectate din lista de întrebări adresate persoanelor responsabile pentru administrarea eficientă.

Sunt înaintate anumite cerințe referitoare la descrierea fiecărei întrebări cheie, care va include:

1) referință la informația corespunzătoare dezvăluită în situațiile financiare, cu alte cuvinte, instrucțiunea subiectului auditat trebuie să dezvăluie această informație în rapoarte;

2) justificarea semnificației întrebării adresate pentru audit și din ce motiv a fost determinată ca întrebare cheie;

3) descrierea modului în care întrebarea a fost studiată în cursul auditului și ce abordare a fost utilizată în procesul de audit, inclusiv lista și conținutul procedurilor de audit [15, pag. 21].

În cazul în care auditorul a exprimat o opinie modificată, va fi acordată atenție deosebită rubricii «Motive pentru exprimarea opiniei» în care sunt incluse explicarea motivelor din care auditorul nu a reușit să confirme necondiționat veridicitatea rapoartelor.

Concluzia de audit reprezintă cel mai important element al raportului de audit. Orice opinie exprimată comportă un anumit risc. În cazul exprimării unei opinii modificate, autorul recomandă ca auditorul să menționeze în raportul său toate aspectele care au condus la formularea acestei opinii și să includă explicații clare și justificate pentru a evita o eventuală inducere în eroare utilizatorii unui astfel de raport. La încheierea misiunii de audit se recomandă de efectuat analiza subiectului, rezultatele căreia vor fi atașate concluziilor și recomandărilor referitoare la raportul de audit.

CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

Cercetările în domeniul contabilității și auditului efectuate la unitățile de alimentație publică au permis formularea următoarelor **concluzii**:

1. Necesitatea de a reflecta în contabilitate toate operațiunilor aferente celor trei funcții ale unităților de alimentație publică (de producție – pregătirea bucatelor, de comerț – vânzarea produselor și de prestări servicii – organizarea evenimentelor de agrement) determină existența diversității metodelor de contabilizare. La unitățile de alimentație publică din Republica Moldova se aplică atât metoda de producție, cât și cea de comerț, fiecare având avantajele și neajunsurile sale.
2. Una dintre particularitățile contabilității la unitățile de alimentație publică se referă la metoda de calculație (determinarea costului de producție, costului mărfii), care presupune că costul bucatelor pregătite include numai costul materiei prime utilizate (pe baza setului de rețete și/sau a fișelor tehnico-tehnologice) și nu include alte costuri.
3. La păstrarea și comercializarea mărfurilor la unitățile de alimentație publică pierderile sunt destul de frecvente, fiind cauzate de specificul tipului de activitate și de tehnologia de producție (de exemplu, decongelarea fructelor de mare importate).
4. Sumele cheltuielilor pentru achiziția materiei prime, de regulă, constituie o parte semnificativă din costul bucatelor (circa 30%). Din acest motiv este extrem de important de urmărit atent circulația materiei prime de la intrare până la comercializarea bucatelor pregătite din aceasta, efectuând inventarieri sistematice.
5. Auditul la unitățile de alimentație publică nu corespunde pe deplin cerințelor informaționale stabilite pentru situațiile financiare. Majoritatea unităților de alimentație publică țin contabilitatea după anumite compartimente (tipuri de active și datorii), fapt ce sporește semnificativ volumul de lucru al auditorilor și nu generează date explicite pentru raportare.
6. Procedurile de audit și dovezile financiare utilizate la unitățile de alimentație publică nu reflectă particularitățile acestor entități, fapt ce reduce eficacitatea rezultatelor auditului.

În baza concluziilor expuse mai sus, autorul consideră rezonabile următoarele **recomandări**:

1. În contabilitatea unităților de alimentație publică poate fi aplicată atât metoda de producție, cât și metoda de comerț. În această ordine de idei, pentru unitățile de alimentație publică mari metoda de producție este preferențială (ca fiind mai exactă), iar pentru toate celelalte – metoda de comerț (care este mai puțin laborioasă).

2. În scopul asigurării unui calcul corect al costului de producție autorul recomandă revizuirea metodei specifice de calcul al costului produselor finite, în costurile de producție fiind incluse toate costurile indirecte de producție.
3. Autorul recomandă revizuirea normei de pierderi suportate în limita normei admise, mărimea căreia este aprobată în politicele contabile a întreprinderii. În prezent aceste norme sunt stabilite fie conform rezultatelor inventarierii efectuate în perioadele anterioare, fie pe baza datelor efective (deoarece pierdere ce depășesc normele admise se consideră cheltuieli nedeductibile, fiind necesară restabilirea TVA pentru aceste decontări). După părerea autorului, întrucât nici prima, nici a doua opțiune nu permite obținerea unor date exacte despre pierderi, aceste norme trebuie să fie independente și aprobate prin acte normative (cum s-a procedat în România).
4. Unitățile de alimentație publică trebuie să țină nu doar contabilitatea financiară, dar și cea de gestiune. Un sistem al contabilității de gestiune implementat adecvat va permite soluționarea mai multor probleme, de exemplu: previzionarea veniturilor și cheltuielilor întreprinderii; determinarea rezervelor de reducere a costului de producție; asigurarea intervenției adecvate și oportune în cazul unor tranzacții economice externe; efectuarea planificării operative a producerii, stabilirea unor prețuri flexibile; formarea sistemului de rapoarte de gestiune; examinarea sistemului de colectare, prelucrare și analizare a informației; introducerea oportună a corecțiilor în documentația tehnico-tehnologică a întreprinderii și de calculație; adoptarea unor decizii administrative justificate de ordin strategic și operativ.
5. Implementarea raportării integrate la unitățile de alimentație publică mari va permite obținerea unui tablou mai clar despre entitate, inclusiv despre perspectivele de dezvoltare ale acesteia, ținând cont de factorii ecologici, politici și sociali actuali. Datorită acestui tip de raportare unitățile de alimentație publică mari pot beneficia de avantaje competitive, inclusiv de îmbunătățirea reputației de afaceri, sporirea valorii la bursa de valori, majorarea valorii brand-ului și asigurarea creșterii fluxului de capital.
6. În cazul auditului efectuat la unitățile de alimentație publică, o atenție deosebită trebuie acordată verificării corectitudinii stabilirii prețurilor la producția proprie, precum și a prețurilor la mărfurile achiziționate de la alte entități, corectitudinii documentării intrării și circulației stocurilor de materiale și de producție la depozit și verificării evidenței stocurilor în sfera de producție.

7. În vederea executării unui audit eficient al situațiilor financiare, la unitățile de alimentație publică, auditorului i se recomandă să stabilească nivelul de risc în mărime de 5 %, astfel încât să sporească calitatea auditului, în pofida faptului că va fi nevoie de mai mult timp și mijloace.
8. La colectarea dovezilor de audit este necesar de axat pe stocuri. În acest context ar fi rezonabilă efectuarea unei inventarieri prealabile, motiv din care este necesar de efectuat verificarea reciprocă a decontărilor atât cu furnizorii de la care entitatea vizată primește materia primă, cât și cu clienții cărora li se livrează produsele finite. Rezultatele obținute sunt unele dintre cele mai fiabile dovezi de audit.

Direcțiile viitoare de cercetare. Dezvoltarea sistemului de alimentație publică necesită o perfecționare continuă a contabilității și auditului. În acest context, cercetarea aspectelor aferente contabilității și auditului poate fi continuată pe următoarele direcții principale:

1. Examinarea mai aprofundată a efectelor crizelor legate de pandemie și de conflicte militare asupra activității unităților de alimentație publică.
2. Analiza necesităților informaționale ale diferitor categorii de unități de alimentație publică în contextul globalizării economice.
3. Investigarea particularităților contabilității immobilizărilor necorporale și corporale, a investițiilor financiare și a altor elemente contabile care nu fac obiectul de studiu al prezentei lucrări.
4. Cercetarea suplimentară a problemelor aferente calculației costului produselor confecționate în unitățile de alimentație publică din cadrul entităților cu alt profil de activitate principală (în instituțiile publice medico-sanitare, de învățământ etc.).
5. Stabilirea unor reguli explicite privind modul de exercitare a auditului situațiilor financiare la entitățile de alimentație publică și modul de valorificare a rezultatelor acestuia în funcție de categoria și de particularitățile activității unităților sus-menționate.

BIBLIOGRAFIE

In limba rusă

1. АРЕНС, Э., ЛОББЕК, Д. Аудит. Пер. с англ.; гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2001. 560 с. ISBN 5-279-01213-0.
2. ГЛУШКО, Д.А. Интегрированная отчетность и перспективы ее внедрения в Российской Федерации. *Учет. Анализ. Аудит* [online]. 2016, № 1, стр.126-130 [citat 12.04.2022]. Доступно: <https://cyberleninka.ru/article/n/integrirovannaya-otchetnost-i-perspektivy-ee-vnedreniya-v-rossiyskoy-federatsii>
3. Закон Республики Молдова «О внутренней торговле»: № 231 от 23.09.2010. В: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2016, № 265-276 [citat 05.06.2019]. Доступно: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=97343&lang=ru
4. Инструкция по ценообразованию в предприятиях общественного питания всех хозяйствующих субъектов Республики Молдова, утвержденное Приказом Департаментом торговли № 12 от 26.04.1996 г. В: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* № 34-35 от 06.06.1996.
5. КРАСНОВ, В.К., КРАСНОВА, Г.А., ЛЬВОВА, М.В. Модель аудиторского риска. *Современные проблемы науки и образования* [online]. 2012, № 2 [citat 30.06.2020]. Доступно: <http://www.science-education.ru/ru/article/view?id=5980>
6. КУТАЕВА, Т., КУТАЕВА, Е. Общественное питание в системе потребительских услуг. *Вестник НГИЭИ* [online]. 2013, № 3 (22), стр. 114-125 [citat 08.01.2020]. Доступно: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=18973681>
7. ЛЕСНИК А.Л., СМИРНОВА М.Н., ЗАБАЕВ Ю.В. Менеджмент питания и обслуживания напитками в гостиничном бизнесе, ИПФ «Галер», 2001.
8. Международный стандарт интегрированной отчетности [online]. [citat 05.06.2020]. Доступно: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/04/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf
9. Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг, утвержденные Приказом Министерства финансов Республики Молдова №118 от 06.08.2013. В: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2013, № 177-183 [citat 05.07.2020]. Доступно: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130812&lang=ru
10. МСА 320 «Существенность в планировании и выполнении аудита» [online]. [citat 18.06.2019]. Доступно: [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
11. МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» [online]. [citat 21.08.2019]. Доступно: [Международные Стандарты Аудита выпущенные IFAC в 2015 году полученные Министерством Финансов | Министерство Финансов \(mf.gov.md\)](#)
12. НЕДЕРИЦА, А., ФОАЛЯ, Л. Об исчислении себестоимости продукции в общественном питании. *«Бухгалтерский учет и аудит»* [online]. 2012, № 11 [citat 06.04.2021]. Доступно: <https://old.contabilitate.md/?mod=article&id=4978>
13. ПАТРОВ, В., НУРИДИНОВА, Л. *Бухгалтерский учет в общественном питании. Москва, «Финансы и статистика», 2005, 320 с. ISBN: 5-279-01910-0, 2000.*
14. ПЕТРОВ А. М., МЕЛЬНИКОВА Л. А. Затраты и расходы в системе бухгалтерского учета и налогообложения. *ПСЭ* [online]. 2013, №4 (48), стр. 179-183 [citat 10.11.20]. Доступно: <https://www.cyberleninka.ru/article/n/zatraty-i-rashody-v-sisteme-buhgalterskogo-ucheta-i-nalogooblozheniya>

15. ПОДОЛЬСКИЙ, В.И., САВИН, А.А., СОТНИКОВА, Л.В. *Аудит. Учебник для вузов. 3-е изд., перераб. и доп.* Москва: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2006, 583 с. ISBN 5-238-00494-X.
16. РОЩЕКТАЕВА, У.Ю. Интегрированная отчетность как инновационная модель корпоративной отчетности. *Научный вестник ЮИ* [online]. 2018, №2, стр.44-49 [citat 05.06.2019]. Доступно: <https://cyberleninka.ru/article/n/integriruvannaya-otchetnost-kak-innovatsionnaya-model-korporativnoy-otchetnosti>
17. ФЕДОРОВСКИХ, О.Н. Аналитические процедуры внутреннего аудита эффективности деятельности субъектов ресторанного бизнеса, современные научные исследования и инновации. *Современные научные исследования и инновации* [online]. 2017, №3. [citat 18.05.2021]. Доступно: <http://web.snauka.ru/issues/2017/03/79040>
18. ХОРОЗОВА, Валентина. Аудиторские доказательства: порядок их получения и применения на предприятиях общественного питания. В: *Studia Universitatis Moldaviae (Seria Științe Exacte și Economice)*, Nr. 7(127), 2019, p.186-189, ISSN 1857-2073, categoria B. 0.29 с.а. Доступно: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/28.%20p.186-189.pdf
19. ХРЯПИНА, С, ГОРЕНБУРГОВ, М. Значение и роль аудита в деятельности предприятий социально-культурной сферы. *Петербургский экономический журнал.* [online]. 2018. №2. стр.87-95. [citat 08.01.2020]. Доступно: <https://cyberleninka.ru/article/n/znachenie-i-rol-audita-v-deyatelnosti-predpriyatiy-sotsialno-kulturnoy-sfery>
20. ЩЕРБАКОВА, Т., КРАПИВА, Т., НОВОСЕЛОВ, С., МАЮРНИКОВА, Л. Особенности формирования цены на продукцию предприятий общественного питания в условиях региона. *Техника и технология пищевых производств, vol. 40* [online]. № 1, 2016, стр. 157-164 [citat 05.06.2019]. Доступно: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-formirovaniya-tseny-na-produktsiyu-predpriyatiy-obschestvennogo-pitaniya-v-usloviyah-regiona>

În limba ucraineană

21. БОБРОВИЧ, О. Б. Методичні підходи до оцінювання аудиторського ризику. *Науковий вісник НЛТУ України.* 2013. Вып. 23.1. стр. 152–164.

In limba română

22. HOROZOVA, Valentina. Specificitatea utilizării diferitelor metode de contabilitate în unitățile de alimentație publică în conformitate cu particularitățile ramurii. In: *ECONOMICA. Scientific and didactic journal*, NR.03(105), 2018. p. 99-111, ISSN: 1810-9136. Доступно: https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/522/Horozova-V_%20ec_2018_3.pdf?sequence=1&isAllowed=y

In limba engleza

23. KHOROZOVA, Valentina. Prospects of integrated reporting application in catering establishments. In: *Journal of Research on Trade, Management and Economic Development*[online]. Nr. 1(17) , 2022 p.40-49, ISSN 2345-1424 [citat 02.08.2022]. Доступно: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/40-49_10.pdf
24. KHOROZOVA, Valentina. Bookkeeping Peculiarities of Low-value Items and of their Depreciation Calculation at Public Catering Undertakings. În: *Scientific symposium of young researchers, april 28-29, vol. I, XV Edition, Chișinău, ASEM*, 2017, p. 81-86, ISBN978-9975-75-877-2. Доступно: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/81-86.pdf

LISTA PUBLICAȚIILOR ȘTIINȚIFICE ALE AUTORULUI LA TEMA TEZEI

1. Articole în reviste științifice

În reviste din Registrul Național al revistelor de profil (cu indicarea categoriei)

1. **HOROZOVA, Valentina.** Dovezi de audit: modalitatea de obținere și aplicare în întreprinderile de alimentație publică. În: *Studia Universitatis Moldaviae* (Seria Științe Exacte și Economice), Nr. 7(127), 2019, p.186-189, ISSN 1857-2073, categoria B. 0.29 c.a. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/28.%20p.186-189.pdf
2. **HOROZOVA, Valentina.** Specificitatea utilizării diferitelor metode de contabilitate în unitățile de alimentație publică în conformitate cu particularitățile ramurii. În: *ECONOMICA. Scientific and didactic journal*, NR.03(105), 2018. p. 99-111, ISSN: 1810-9136, categoria B. 0.62 c.a. Disponibil: https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/522/Horozova-V_%20ec_2018_3.pdf?sequence=1&isAllowed=y
3. **HOROZOVA, Valentina.** Perspective de aplicare a raportării integrate în unitățile de alimentație publică. În: *Journal of Research on Trade, Management and Economic Development*, Nr. 1(17) , 2022 p.40-49, ISSN 2345-1424, categoria B. 0.62 c.a. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/40-49_10.pdf

2. Articole prezentate la lucrările conferințelor științifice și la alte evenimente

în lucrările evenimentelor științifice incluse în alte baze de date acceptate de ANACEC

4. **HOROZOVA, Valentina.** Particularități de evidență contabilă a elementelor de mică valoare și de calculare a amortizării acestora la întreprinderile de alimentație publică. În: *Scientific symposium of young researchers, april 28-29, vol. I, XV Edition, Chișinău, ASEM, 2017*, p. 81-86, ISBN978-9975-75-877-2. 0,37 c.a. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/81-86.pdf
5. **HOROZOVA, Valentina.** Proceduri analitice utilizate de unitățile de alimentație publică. În: *Culegere de articole selective ale Simpozionului Științific Internațional al Tinerilor Cercetători*, 24-25 aprilie 2019, p.220-226. ISBN 978-9975-75-962-5. 0,40 c.a. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/220-225_8.pdf
6. **HOROZOVA, Valentina.** Scopuri și obiective ale contabilității de gestiune la întreprinderile de alimentație publică. În: «*Теоретико-практичні аспекти аналізу економіки, обліку, фінансів і права*»[online]. 2020, стр.41-43. 0,15 c.a. Доступно: http://www.economics.in.ua/2020/06/1_18.html
7. **POPOVICI, Angela, HOROZOVA, Valentina.** Particularitățile activității întreprinderilor de alimentație publică și influența lor asupra organizării contabilității. În: *Prospects of accounting development: the young researcher's view, international scientific student conference [online]*, 2017, November 22, p. 249-252, ISBN 978-9975-75-895-6. 0,35c.a. Disponibil: http://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/1234567890/457/Popovici_A_Horozova_V_%20conf_con_22.11.17.pdf?sequence=1&isAllowed=y

ADNOTARE

Horozova Valentina, „Probleme ale contabilității și auditului în unitățile de alimentație publică”, teză de doctor în științe economice, Chișinău, 2023

Structura tezei: introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografia 151 titluri, 14 anexe, 143 pagini text de baza, 20 figuri și 37 tabele. Rezultatele studiului sunt publicate în 7 lucrări științifice.

Cuvinte cheie: contabilitate, audit, alimentație publică, contabilitate de gestiune, bugetare, raportare integrată, venituri, cheltuieli, planificarea auditului, proceduri analitice, finalizarea auditului.

Domeniul de studiu: contabilitate; audit.

Scopul tezei constă în cercetarea și analizarea complexă a aspectelor teoretice și practice ale contabilității și auditului aplicate la unitățile de alimentație publică, în scopul îmbunătățirii acestora în conformitate cu standardele internaționale.

Obiectivele cercetării: cercetarea și identificarea problemelor legate de contabilitatea financiară de gestiune, planificarea auditului, colectarea probelor și finalizarea auditului la unitățile de alimentație publică.

Noutatea și originalitatea științifică constă în aprofundarea și dezvoltarea teoretică a conceptului de întreprindere de alimentație publică; perfecționarea contabilității și dezvoltarea metodologiei contabilității la unitățile de alimentație publică; elaborarea unor noi forme de documente contabile și justificarea aplicării lor; cercetarea etapelor auditului pentru unitățile de alimentație publică și perfecționarea acestuia.

Rezultatele științifice, care contribuie la rezolvarea unei probleme științifice importante, constau în identificarea unor direcții de perfecționare a contabilității stocurilor în alegerea metodei contabile, a ordinii de stabilire a prețurilor. Se acordă atenție problemelor legate de pierderile care apar în procesul de producție la unitățile de alimentație publică. Oferă posibilitatea de a utiliza noi forme de raportare - raportarea integrată. De asemenea, studiul reflectă soluții la problemele legate de colectarea probelor de audit și justificarea utilizării rezultatelor auditului în domeniul alimentației publice.

Semnificația teoretică și practică rezultă din concluziile și recomandările privind tema studiată, care vor contribui la îmbunătățirea contabilității și auditului la unitățile de alimentație publică.

Implementarea rezultatelor științifice. Unele recomandări formulate în lucrare au fost implementate la unitățile de alimentație publică din RM și pot fi utilizate în instituțiile de învățământ de profil economic și la cursurile de reciclare a cadrelor contabile.

ANNOTATION

**Horozova Valentina "Problems of accounting and auditing in public catering enterprises"
PhD thesis in economic sciences, Chisinau, 2023**

Structure of the dissertation: abstract, introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography of 151 titles, 14 appendices, 143 pages of main text, 20 figures and 37 tables. The results of the study were published in 7 scientific articles.

Key words: accounting, audit, public catering, management accounting, budgeting, integrated reporting, income, expenses, audit planning, analytical procedures, completion of the audit.

Field of study: accounting; audit.

Purpose of work: consists in a comprehensive study and consideration of theoretical and practical aspects of accounting and auditing used in public catering enterprises, in order to improve them in accordance with international standards.

Research objectives: research and identification of problems associated with accounting and management accounting, with the planning of the audit, evidence collection and completion of the audit at catering enterprises.

Scientific novelty and originality consists in deepening and theoretical development of the concept of public catering enterprises; improvement of accounting and development of the methodology of accounting at public catering enterprises; development of new forms of documents and justification of their application; research of stages of audit for public catering enterprises and its improvement.

The results obtained, contributing to the solution of an important scientific problem is that the directions of improvement of accounting proposed by the PhD Student allow providing analytical, timely and reliable information formation, in particular the choice of accounting method, the order of price formation. Attention is focused on the problems on losses arising in the production process at catering enterprises. Possibilities of application of new forms of reporting - integrated reporting are offered. The study also reflects and solutions to the problems of collecting audit evidence and the rationale for the use of audit results in the field of public catering.

Theoretical and practical significance stems from the conclusions and recommendations on the topic under study, which will contribute to the improvement of accounting and auditing in catering enterprises.

Implementation of scientific results: some recommendations formulated in the work were adopted for implementation at the studied enterprises and can be used in the educational process of educational institutions and advanced training courses of economic profile.

АННОТАЦИЯ

Хорозова Валентина, «Проблемы бухгалтерского учета и аудита на предприятиях общественного питания», диссертация кандидата экономических наук, Кишинев, 2023

Структура диссертации: аннотация, введение, три главы, выводы и рекомендации, библиография из 151 наименований, 14 приложений, 143 страниц основного текста, 20 рисунков, 37 таблиц. Результаты исследования были опубликованы в 7 научных статьях.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, аудит, общественное питание, управленческий учет, бюджетирование, интегрированная отчетность, доходы, расходы, планирование аудита, аналитические процедуры, завершение аудита.

Область исследования: бухгалтерский учет; аудит.

Цель работы: комплексное исследование и рассмотрение теоретических и практических аспектов бухгалтерского учета и аудита, применяемых на предприятиях общественного питания, с целью их совершенствования в соответствии с международными стандартами.

Задачи исследования: исследование и выявление проблем, связанных с бухгалтерским и управленческим учетами, с планированием аудита, сбором доказательств и завершением аудита на предприятиях общественного питания.

Научная новизна и оригинальность состоит в углублении и теоретическом развитии понятия «предприятие общественного питания», в совершенствовании учета и развитии методологии бухгалтерского учета на предприятиях данной сферы; разработка новых форм документов и обоснование их применения; исследование этапов аудита для предприятий общественного питания и его совершенствование.

Полученные результаты, способствующие решению важной научной проблемы, заключается в том, что предложенные диссертантом направления совершенствования учета позволяют обеспечить аналитичность, своевременность и достоверность формирования информации, в частности выбора метода учета, порядка формирования цен. Акцентируется внимание на проблемы по убыли, возникающей при производственном процессе на предприятиях. Предложена возможность применения новых форм отчетности – интегрированная отчетность. Также в исследовании отражены варианты решения проблем сбора аудиторских доказательств и обоснование направлений использования результатов аудита в сфере общественного питания.

Теоретическая и практическая значимость вытекает из выводов и рекомендаций по изучаемой теме, что будет способствовать совершенствованию учета и аудита на предприятиях общественного питания.

Внедрение научных результатов: некоторые рекомендации, сформулированные в работе, были приняты для внедрения в практику на исследуемых предприятиях и могут быть использованы в учебном процессе учебных заведений и курсов повышения квалификации экономического профиля.

HOROZOVA VALENTINA

**PROBLEME ALE CONTABILITĂȚII ȘI AUDITULUI ÎN UNITĂȚILE DE
ALIMENTAȚIE PUBLICĂ**

Specialitatea științifică: 522.02 – CONTABILITATE, AUDIT ȘI ANALIZĂ ECONOMICĂ

Rezumatul tezei de doctor în științe economice

Aprobat spre tipar: 25.09.2023
Hârtie offset. Tipar digital.
Coli de tipar.: 2,00

Formatul hârtiei 60x84 1/16.
Tiraj 35 ex.
Comanda nr.3

Serviciul Editorial-Poligrafic al ASEM

Chișinău, str. Mitropolit G. Bănulescu-Bodoni, 59, MD 2005 tel.:

+373(0) 22 402 910, +373 (0) 22 402 886