



**ACADEMIA DE STUDII
ECONOMICE A MOLDOVEI**



**UNIVERSITATEA ȘTEFAN CEL
MARE, SUCEAVA, ROMÂNIA**

Cu titlu de manuscris
C.Z.U: 657.05:311.2(043)

SORICI (ZLATI) MONICA-LAURA

**ANALIZA ȘI EVALUAREA PACHETULUI DE POLITICI
CONTABILE PRIN METODE ȘI PROCEDURI STATISTICE**

522.02 CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Teză de doctor în economie

Conducător științific:

MIHAILA Svetlana,
doctor în științe economice,
conferențiar universitar

Conducător științific în cotutelă:

GROSU Veronica,
doctor habilitat în științe economice,
profesor universitar

Autor:

CHIȘINĂU, 2023

© SORICI (ZLATI), MONICA-LAURA, 2023

CUPRINS

ADNOTARE	5
ANNOTATION	6
АННОТАЦИЯ	7
LISTA TABELELOR	8
LISTA FIGURILOR	9
LISTA ABREVIERILOR	11
INTRODUCERE	13
1. FUNDAMENTE TEORETICE ȘI METODOLOGICE PRIVIND POLITICILE CONTABILE	23
1.1. Aspecte conceptuale privind politicile contabile.....	23
1.2. Impactul principiilor contabile asupra calității informațiilor financiare	33
1.3. Aplicarea politicilor contabile în perioada de recesiune economică	43
1.4. Concluzii la capitolul 1	49
2. ABORDĂRI METODOLOGICO-APLICATIVE DE EVALUARE A EFICACITĂȚII PACHETULUI DE POLITICI CONTABILE	52
2.1. Actualitatea practică și relevanța pachetului de politici contabile în elaborarea situațiilor financiare	52
2.2. Evaluarea eficacității pachetului de politici contabile pe baza datelor analitice ale chestionarului realizat.....	58
2.3. Modelarea limitelor de vulnerabilitate ca factor de creștere a eficacității pachetului de politici contabile	72
2.4. Concluzii la capitolul 2.....	92
3. PERFECȚIONAREA CALITĂȚII INFORMAȚIEI CONTABILE ȘI METODELOR DE CONTROL ALE RISCULUI FINANCIAR PRIN UTILIZAREA PACHETULUI DE POLITICI CONTABILE	94
3.1. Eficientizarea informației contabile și metodelor de control a riscului financiar aferent evenimentelor ulterioare datei raportării prin utilizarea pachetului de politici contabile.....	94
3.2. Perfecționarea informației contabile aferentă Dosarului prețurilor de transfer prin intermediul pachetului de politici contabile și a modelului propus de evaluare a markerilor de risc.....	107
3.3. Diseminarea rezultatelor modelului economic propus pentru evaluarea markerilor de risc aferente Dosarului prețurilor de transfer	117

3.3.1. Colectarea datelor	117
3.3.2. Rezultatele modelului profil general entităţi neafiliate (MPGEN) şi profil particular entităţi afiliate (MPPEA) din perspectiva financiar-contabilă	123
3.4. Concluzii la capitolul 3.....	128
CONCLUZII GENERALE ŞI RECOMANDĂRI	131
ANEXE	154
Anexa 1. Reprezentarea structurată a principalelor elemente contabile în Standardele Internaţionale de Contabilitate.....	155
Anexa 2. Studiu de caz – politici si tratamente contabile evaluate prin prisma IFRS.....	156
Anexa 3. Chestionar privind evaluarea eficacităţii uzuale a pachetului de politici contabile.....	157
Anexa 4. Grafice de distribuţie piramidală a variabilelor din chestionar	164
Anexa 5. Relaţiile de cauzalitate a variabilelor modelului de eficacitate a politicilor contabile cu standardele naţionale şi internaţionale de contabilitate	176
Anexa 6. Statistici descriptive	191
Anexa 7. Reprezentarea histogramei a distribuţiilor opţiunilor itemilor din chestionarul structurat	193
Anexa 8. Tablourile limitelor de vulnerabilitate a pachetului de politici contabile	196
Anexa 9. Informaţii financiare utilizate la proiecţia modelului econometric de analiză a procedurilor de corectare a erorilor contabile identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare datei raportării.....	211
Anexa 10. Construirea Dosarului preţurilor de transfer pe baza procedurilor contabile privind părţile afiliate, parte a pachetului de politici contabile.....	213
Anexa 11. Acte de implementare	217
Anexa 12. Diplome şi premii.....	222
Anexa 13. Declaraţia privind asumarea răspunderii.....	227
Anexa 14. CV al autorului	228

ADNOTARE

SORICI (ZLATI) Monica-Laura, „Analiza și evaluarea pachetului de politici contabile prin metode și proceduri statistice”, teză de doctor în științe economice, Chișinău, 2023

Structura tezei: adnotarea, introducerea, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografia (160 de titluri), 14 anexe, 137 pagini text de bază, 22 tabele și 24 figuri. Rezultatele obținute sunt publicate în 30 lucrări științifice.

Cuvinte-cheie: pachet de politici contabile, politici contabile, principii contabile, modelare econometrică, (SNC) Standarde Naționale de Contabilitate, (IFRS) Standarde Internaționale de Raportare Financiară, eficacitate, erori contabile, prețuri de transfer, markeri de risc, model teoretic de stabilitate financiară.

Domeniul de studiu: contabilitate.

Scopul tezei constă în identificarea posibilităților de creștere a calității și eficacității politicilor contabile pentru entități prin realizarea modelelor teoretice și econometrice aplicative și determinarea impactului asupra riscurilor, strategiilor manageriale și performanței entității.

Obiectivele cercetării: argumentarea celor mai fundamentale abordări privind conceptul politicilor contabile; aprofundarea și dezvoltarea teoretică a noțiunii de pachet al politicilor contabile; monitorizarea trasabilității principalelor situații generatoare de erori contabile prin evaluarea complianței aplicative cu ajutorul chestionarului aplicat; conceptualizarea, testarea și validarea unui model econometric de analiză a procedurilor de corectare a erorilor contabile; identificarea nevoii de flexibilitate adaptativă a Dosarului prețurilor de transfer în funcție de politicile contabile; crearea unui sistem de trasabilitate care să asigure respectarea cerințelor globale de securitate financiară, de transparență fiscală și de etică procedurală contabilă; elaborarea unui model statistic pentru evaluarea markerilor de risc; dezvoltarea profilelor diferențiate dintr-o perspectivă financiar-contabilă.

Noutatea și originalitatea științifică rezidă în fundamentarea unor modele econometrice și teoretice de analiză a procedurilor de corectare a erorilor contabile identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare bilanțului, fundamentarea unor modele econometrice de stabilitate financiară bazate pe monitorizarea riscului prin îmbunătățirea aplicării politicilor contabile, ce privesc: flexibilizarea adaptativă a Dosarului prețurilor de transfer la cerințele metodologice prin intermediul politicilor contabile; proiectarea politicilor contabile la un domeniu de maxim interes pentru securizarea tranzacțiilor financiare efectuate cu părți afiliate; monitorizarea riscului de fraudă și eroare asimilat prețurilor de transfer.

Rezultatele științifice obținute care contribuie la soluționarea unei probleme științifice importante, constau în abordarea științifică, metodologică și aplicativă a metodelor econometrice de eficientizare a pachetului de politici contabile, fapt care contribuie în mod adecvat, la creșterea calității și eficacității politicilor contabile, în vederea monitorizării riscurilor, realizării strategiilor manageriale și creșterii performanței entității. Elucidarea acestei probleme a demonstrat avantajele recomandărilor formulate în teză și influența benefică a acestora asupra eficacității politicilor contabile transpuse la nivelul situațiilor financiare, și respectiv asupra performanței entităților.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă derivă din impactul recomandărilor teoretice și practice aferente evaluării complianței în utilizarea politicilor contabile pe criteriul calității informației contabile și aportului la cadrul actual al practicilor, care vor optimiza eficacitatea pachetului politicilor contabile, perfectibilă pentru indicatorii cu grad de reflexivitate pozitiv.

Implementarea rezultatelor științifice elaborate în teză, s-a realizat prin acceptarea spre implementare a rezultatelor în practica contabilă a unor entități din Republica Moldova și România, acestea putând fi utilizate și în procesul didactic al instituțiilor de învățământ cu profil economic.

ANNOTATION

SORICI (ZLATI) Monica-Laura, "Analysis and evaluation of the package of accounting policies through statistical methods and procedures", PhD thesis in economic sciences, Chisinau, 2023

Structure of the thesis: annotation, introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography (160 titles), 14 appendices, 137 pages of basic text, 22 tables and 24 figures. The obtained results are published in 30 scientific papers.

Keywords: package of accounting policies, accounting policies, accounting principles, econometric modeling, (SNC) National Accounting Standards, (IFRS) International Financial Reporting Standards, effectiveness, accounting errors, transfer pricing, risk markers, theoretical model of financial stability.

Field of study: accounting

The aim of the thesis is to identify the possibilities of increasing the quality and effectiveness of accounting policies for entities by creating theoretical and applied econometric models and determining the impact on risks, managerial strategies and entity performance.

Research objectives: arguing the most fundamental approaches regarding the concept of accounting policies; deepening and theoretical development of the notion of a package of accounting policies; monitoring the traceability of the main situations that generate accounting errors by evaluating application compliance with the help of the applied questionnaire; conceptualization, testing and validation of an econometric model for the analysis of accounting error correction procedures; identifying the need for adaptive flexibility of the Transfer Pricing File according to accounting policies; the creation of a traceability system that ensures compliance with the global requirements of financial security, fiscal transparency and accounting procedural ethics; development of a statistical model for the evaluation of risk markers; the development of differentiated profiles from a financial-accounting perspective.

The scientific novelty and originality lies in the foundation of some econometric and theoretical models for the analysis of the procedures for correcting accounting errors identified on the occasion of the events subsequent to the balance sheet, the foundation of some econometric models of financial stability based on risk monitoring by improving the application of accounting policies, regarding: adaptive flexibility of the transfer pricing file to the methodological requirements through the accounting policies; designing accounting policies in an area of maximum interest for securing financial transactions made with related parties; monitoring the risk of fraud and error assimilated to transfer prices.

The obtained scientific results that contribute to the solution of an important scientific problem, consist in the scientific, methodological and applied approach of the econometric methods of making the package of accounting policies more efficient, a fact that adequately contributes to increasing the quality and effectiveness of accounting policies, in order to monitor risks, the realization of managerial strategies and the increase of the entity's performance. The elucidation of this problem demonstrated the advantages of the recommendations formulated in the thesis and their beneficial influence on the effectiveness of the accounting policies transposed to the level of the financial statements, and respectively on the performance of the entities.

The theoretical significance and the applied value derive from the impact of the theoretical and practical recommendations related to the assessment of compliance in the use of accounting policies on the criterion of the quality of accounting information and the contribution to the current framework of practices, which will optimize the effectiveness of the package of accounting policies, perfectable for indicators with a positive degree of reflexivity.

The implementation of the scientific results elaborated in the thesis was achieved by accepting the results for implementation in the accounting practice of some entities from the Republic of Moldova and Romania, they can also be used in the didactic process of educational institutions with an economic profile.

АННОТАЦИЯ

СОРИЧ (ЗЛАТИ) Моника-Лаура, «Анализ и оценка пакета учетной политики с помощью статистических методов и процедур», кандидатская диссертация по экономическим наукам, Кишинев, 2023

Структура диссертации: аннотация, введение, три главы, выводы и рекомендации, библиография (160 наименований), 14 приложений, 137 страниц основного текста, 22 таблицы и 24 рисунка. Полученные результаты опубликованы в 30 научных статьях.

Ключевые слова: пакет учетной политики, учетная политика, принципы учета, эконометрическое моделирование, (ВНС) Национальные стандарты бухгалтерского учета, (МСФО) Международные стандарты финансовой отчетности, эффективность, учетные ошибки, трансфертное ценообразование, маркеры риска, теоретическая модель финансовой устойчивости.

Направление обучения: бухгалтерский учет

Целью диссертации является выявление возможностей повышения качества и эффективности учетной политики для организаций путем создания теоретических и прикладных эконометрических моделей и определения влияния на риски, управленческие стратегии и результаты деятельности организации.

Задачи исследования: аргументация наиболее принципиальных подходов к понятию учетной политики; углубление и теоретическое развитие понятия пакета учетной политики; контроль прослеживаемости основных ситуаций, порождающих учетные ошибки, путем оценки соответствия приложения с помощью прилагаемой анкеты; концептуализация, тестирование и валидация эконометрической модели для анализа процедур исправления бухгалтерских ошибок; определение потребности в адаптивной гибкости файла трансфертного ценообразования в соответствии с учетной политикой; создание системы прослеживаемости, обеспечивающей соблюдение глобальных требований финансовой безопасности, фискальной прозрачности и процедурной этики бухгалтерского учета; разработка статистической модели оценки маркеров риска; разработка дифференцированных профилей с финансово-бухгалтерской точки зрения.

Научная новизна и оригинальность заключается в обосновании некоторых эконометрических и теоретических моделей анализа процедур исправления бухгалтерских ошибок, выявленных по случаю послеотчетных событий, обосновании некоторых эконометрических моделей финансовой устойчивости на основе риска. мониторинг путем совершенствования применения учетной политики в отношении: адаптивной гибкости файла трансфертного ценообразования к методологическим требованиям посредством учетной политики; разработка учетной политики в области максимального интереса для обеспечения финансовых операций, совершенных со связанными сторонами; мониторинг рисков мошенничества и ошибок, связанных с трансфертными ценами.

Полученные научные результаты, способствующие решению важной научной проблемы, заключаются в научно-методологическом и прикладном подходе эконометрических методов повышения эффективности комплекса учетной политики, что адекватно способствует повышению качества и эффективности учетной политики. учетная политика, с целью мониторинга рисков, реализации управленческих стратегий и повышения эффективности деятельности предприятия. Выяснение данной проблемы показало преимущества рекомендаций, сформулированных в диссертации, и их благотворное влияние на эффективность учетной политики, перенесенной на уровень бухгалтерской отчетности, и, соответственно, на результаты деятельности организаций.

Теоретическая значимость и прикладная ценность вытекают из влияния теоретических и практических рекомендаций, связанных с оценкой соответствия применения учетной политики критерию качества учетной информации и вклада в существующую основу практики, которая будет оптимизировать эффективность пакета учетной политики, совершенствуемой для показателей с положительной степенью рефлексивности.

Внедрение научных результатов, разработанных в диссертации, было достигнуто за счет принятия результатов для внедрения в бухгалтерскую практику некоторых субъектов из Молдовы и Румынии, они также могут быть использованы в дидактическом процессе учебных заведений экономического профиля.

LISTA TABELELOR

Tabelul 1.1. Semnificația politicilor contabile prin prisma reglementărilor naționale și internaționale	31
Tabelul 1.2. Trendurile medii anuale de evoluție a indicatorilor economico-financiari pentru entitățile analizate în perioada 2016-2021	46
Tabelul 1.3. Inferența factorului Bayes pe corelațiile paralele (N=12)	47
Tabelul 1.4. Caracterizarea distribuției posterioare pentru corelații paralele (N=12)	47
Tabelul 2.1. Reprezentativitatea eșantionului (N=75)	53
Tabelul 2.2. Coeficienții de eficacitate ai variabilelor regresoare determinați prin chestionar. Distanța față de optimul propus	74
Tabelul 2.3. Sumarul modelului	78
Tabelul 2.4. Testul Anova	78
Tabelul 2.5. Coeficienții regresorilor	78
Tabelul 2.6. Tabloul general al limitelor de vulnerabilitate	91
Tabelul 3.1. Indicatorii de risc	98
Tabelul 3.2. Dinamica indicatorilor pentru Liberty Galați SA	103
Tabelul 3.3. Riscul evenimentelor ulterioare datei raportării reflectat prin indicatorii modelați în cazul Liberty Galați SA	104
Tabelul 3.4. Valoarea ajustărilor după aplicarea modelului (Euro)	104
Tabelul 3.5. Modele ecometrice pentru testarea ipotezelor H2 și H3	105
Tabelul 3.6. Indicatorii economici și clasele de risc aferente conceptualizării modelului de analiză de risc	110
Tabelul 3.7. Sumarul modelului pilotat la nivelul subeșantionului N0	123
Tabelul 3.8. Testul ANOVA pilotat la nivelul subeșantionului N0	124
Tabelul 3.9. Coeficienții de regresie calculați pentru modelul profilului general „entități neafiliate”	125
Tabelul 3.10. Sumarul modelului pilotat la nivelul subeșantionului Navg	126
Tabelul 3.11. Testul ANOVA pilotat la nivelul subeșantionului N0	127
Tabelul 3.12. Coeficienții de regresie calculați pentru modelul profilului general „entități afiliate”	127

LISTA FIGURILOR

Fig. 1.1. Nivelul de reglementare a cerințelor privind utilizarea politicilor contabile	27
Fig. 1.2. Tendințe în evoluția activității economice	43
Fig. 1.3. Evoluția indicelui BET în perioada de recesiune economică.....	45
Fig. 1.4. Evoluția indicelui BET-FI în perioada de recesiune economică.....	45
Fig. 2.1. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru indicatorul de structură în conformitate cu clasificarea CAEN.....	54
Fig. 2.2. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru valoarea activelor raportate în bilanț de către entități în ultimul an	55
Fig. 2.3. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru numărul salariaților angajați cu contract de muncă în ultimul an.....	56
Fig. 2.4. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru Calitatea/Funția în societate a respondentului	57
Fig. 2.5. Recunoașterea și utilizarea în practică a principiilor contabile în relație cu prioritizarea impactului aplicării acestora asupra sustenabilității economice a entității	60
Fig. 2.6. Direcțiile de cercetare pentru indicatorul analitic „evaluarea riscurilor tranzacțiilor cu instrumente financiare”	70
Fig. 2.7. Distribuția histogramică a variabilei dependente pe serii de frecvență reziduale pentru deviația standard de 77,1% a populației eșantionate (N=75)	79
Fig. 3.1. Indicatorii utilizați pentru modelarea tratamentelor contabile ale evenimentelor ulterioare datei raportării	97
Fig. 3.2. Diluarea capitalului social în urma ajustărilor evenimentelor ulterioare datei raportării pentru Liberty Galați SA	106
Fig. 3.3. Schema logică a modelului de reducere a riscului financiar.....	112
Fig. 3.4. Sinteza testului acid pentru evaluarea markerilor de risc.....	116
Fig. 3.5. Polarizarea structurii eșantionului în funcție de afilierea la un grup economic ..	118
Fig. 3.6. Calculul diagramei de trend a dinamicii indicatorului patrimonial „Capital propriu total la nivelul subgrupului de entități afiliate”	119
Fig. 3.7. Calculul diagramei de trend a dinamicii indicatorului patrimonial „Capitalul propriu total la nivelul subgrupului de entități neafiliate”	120
Fig. 3.8. Calculul diagramei de trend a dinamicii indicatorului financiar „Venituri din vânzări la nivelul subgrupului de entități afiliate”	121

Fig. 3.9. Calculul diagramei de trend a dinamicii indicatorului financiar „Venituri din vânzări la nivelul subgrupului de entități neafiliate”	121
Fig. 3.10. Calculul diagramei de trend a dinamicii indicatorului financiar „Profit brut la nivelul subgrupului de entități afiliate”	122
Fig. 3.11. Calculul diagramei de trend a dinamicii indicatorului financiar „Profit brut la nivelul subgrupului de entități neafiliate”	122
Fig. 3.12. Histograma modelului pilotat la nivelul subeșantionului N0.....	124
Fig. 3.13. Histograma modelului pilotat la nivelul subeșantionului Navg.....	126

|

LISTA ABREVIERILOR

ACCA	Association of Chartered Certified Accountants
ANAF	Agenția Națională de Administrare Fiscală
BEPS	Base erosion and profit shifting
BRICS	BRICS este un acronim pentru cinci economii emergente: Brazilia, Rusia, India, China și Africa de Sud
BET	Indicele Bursei de Valori București
BET-FI	Indicele de Investiții financiare al Bursei de Valori București
BVB	Bursa de Valori București
CAEN	Clasificarea Activităților din Economia Națională
CIP	Centrala incidentelor de plăți
COVID	Coronavirus
CRM	Customer relationship management
ERP	Enterprise resource planning
FIFO	First In, First Out
GRETl	Gnu Regression, Econometrics and Time-series Library
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRIC	The International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
INCOTERMS	International Commercial Terms
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
OPEC, NAFTA	Organization of the Petroleum Exporting Countries
MPGEN	Model profil general entități neafiliate
MPPEA	Model profil particular entități afiliate
NAFTA	Acordul Nord-American de Comerț Liber
R.M.	Republica Moldova
S.A.	Societate pe acțiuni
SIC	Standards Interpretation Committee
SNC	Standarde Naționale de Contabilitate
SPSS	Statistical Product and Service Solutions
S.R.L.	Societate cu răspundere limitată
UNCTAD	The United Nations Conference on Trade and Development
U.E.	Uniunea Europeană
***AlnE.AJUSTARI	Indicatorul analitic: aplicarea politicilor contabile privind constituirea și/sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea/ pierderea de valoare a activelor (ajustarea valorii acestora în corespondență cu cheltuiala aferentă)
***AlnE.AMFISC	Indicatorul analitic: recunoașterea și înregistrarea rezultatelor aplicării metodelor de amortizare prevăzute în politicile contabile
***AlnE.AMORTIZARE	Indicatorul analitic: utilizarea metodei de evaluare în funcție de specificul imobilizărilor (corporale și necorporale) și în conformitate cu prevederile politicilor contabile

***AlnE.CTBCREATIV	Indicatorul analitic: utilizarea practicilor contabilității creative
***AlnE.EFICIENTA.MPC	Indicatorul analitic: evaluarea eficienței politicilor contabile adoptate prin intermediul politicilor contabile
***AlnE.PRINCIPII	Indicatorul analitic: recunoașterea și utilizarea în practică a principiilor contabile în relație cu prioritizarea impactului aplicării acestora asupra sustenabilității economice a entității
***AlnE.PROC.INV	Indicatorul analitic: utilizarea unei proceduri/instrucțiuni formalizate în activitatea de inventariere
***AlnE.STOC	Indicatorul analitic: metoda utilizată pentru evaluarea ieșirilor de stocuri fungibile
***AlnE.TRANZACTII	Indicatorul analitic: baze de evaluare agreate uzual în funcție de specificul tranzacțiilor societății
***NAlnE.AM.CONSECVENTA	Indicatorul analitic: criteriul consecvenței metodelor de amortizare adoptate în politici contabile
***NAlnE.AM.DURATA	Indicatorul analitic: amortizarea activelor corporale în cadrul politicilor contabile
***NAlnE.AM.MDF.DUR	Indicatorul analitic: reglementarea în politici contabile a motivării modificării duratei de amortizare a activelor corporale
***NAlnE.AM.MDF.MET	Indicatorul analitic: prevederile politicilor contabile în ceea ce privește permisivitatea modificării metodei de amortizare
***NAlnE.CMP	Indicatorul analitic: prevederile politicilor contabile al societății pentru aplicarea metodei costului mediu ponderat
***NAlnE.CONSERVARE	Indicatorul analitic: aplicarea procedurii de conservare a activelor corporale, politicile contabile
***NAlnE.COSTIST	Indicatorul analitic: oportunitatea utilizării metodei de evaluare a bunurilor la cost istoric
***NAlnE.COSTSTD	Indicatorul analitic: prevederile politicilor contabile al societății pentru aplicarea metodei costului standard
***NAlnE.CTR.INT	Indicatorul analitic: momentul înregistrării rezultatului controlului intern
***NAlnE.CTR.INT.DEF	Indicatorul analitic: impactul evaluării deficiențelor constatate la controlul intern
***NAlnE.ERORI	Indicatorul analitic: constatarea în exercițiul curent a erorilor și/sau omisiunilor produse în exercițiul precedent
***NAlnE.INV.DIFN	Indicatorul analitic: tratamentul contabil privind diferențele negative constatate la inventariere în acord cu practicile din politicile contabile
***NAlnE.INV.DIFNV	Indicatorul analitic: tratamentul contabil privind diferențele negative valorice în acord cu practicile din politicile contabile
***NAlnE.LEG.TRANZACTII	Indicatorul analitic: opozabilitatea inadvertențelor legislative față de specificul tranzacțiilor
***NAlnE.POL.FISC	Indicatorul analitic: impactul eficienței politicii fiscale evaluate prin prisma politicilor contabile
***NAlnE.PRES.FISC	Indicatorul analitic: perceperea presiunii fiscale
***NAlnE.PRINCIPII.DIFNV	Indicatorul analitic: principiile care stau la baza înregistrării în contabilitate a diferențelor valorice constatate la inventariere
***NAlnE.RISC.TR	Indicatorul analitic: evaluarea riscurilor tranzacțiilor cu instrumente financiare
***NAlnE.SCOT.EV	Indicatorul analitic: scoaterea din evidență a activelor imobilizate
***NAlnE.SCOT.EV.CH	Indicatorul analitic: înregistrarea (suplimentar valorii neamortizate) la scoaterea din evidență a activelor corporale

INTRODUCERE

Actualitatea temei de cercetare și importanța problemei abordate. Dispozițiile cadrului de raportare financiară aplicabil determină forma și conținutul situațiilor financiare. Deși cadrul de raportare ar putea să nu specifice modul de contabilizare sau de prezentare a informațiilor pentru toate faptele economice, acesta cuprinde, de obicei, suficiente principii generale care pot servi drept bază pentru elaborarea și aplicarea unor politici contabile consecvente cu conceptele care stau la baza dispozițiilor cadrului de raportare.

În contextul aplicării IFRS, aceste politici, fac obiectivul standardului IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori”, care conține chintesența criteriilor de selecție și modificare a metodologiei contabile și tratamentului aplicat informației contabile în vederea creșterii relevanței și fiabilității situațiilor financiare raportate periodic de entități, inclusiv pentru asigurarea comparabilității informației contabile cu cea prezentată de entități similare. Standardul nominalizat relaționează conform obiectivului declarat cu IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”.

La nivel național, aceste aspecte sunt tratate de SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de selectare, aplicare și modificare a politicilor contabile, de modificare a estimărilor contabile, de corectare a erorilor, de contabilizare a evenimentelor ulterioare și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Dezvoltarea exponențială în planul tehnologiei informației este marcată de o variabilă extrem de importantă-timpul. Din lipsă de timp, raționamentul profesional este supus unui risc mai mare de eroare, alternativa aleasă de mulți profesioniști contabili fiind aceea de a se baza pe pragul de semnificație, dar nu întotdeauna acest mecanism este înțeles în adevăratul său sens și în concordanță cu principiile contabile sau cu relevanța informației contabile. Drept caracteristică a informației contabile, relevanța este influențată atât de natura sa, cât și de pragul de semnificație, iar determinarea acestuia reprezintă un aspect foarte important, atât în contabilitate, cât și în audit. În acest context, menționăm că informațiile relevante influențează deciziile beneficiarilor situațiilor financiare și totodată favorizează evaluarea evenimentelor anterioare, prezente sau viitoare, dar și confirmă sau corectează evaluările precedente realizate de aceștia.

Actualmente, în literatura de specialitate autohtonă, nu sunt investigate suficient și sub aspect eterogen problemele aferente procedurilor de corectare a erorilor contabile. Lipsa unui instrument adecvat de evaluare a vulnerabilităților pe baza constatării existenței erorilor contabile identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare datei raportării împiedică managerii să adopte

acțiuni prospective de îmbunătățire a performanțelor entității prin eliminarea cauzelor favorizante ale producerilor acestor tipuri de erori.

Practica demonstrează existența unui control relativ eficient al identificării și eliminării erorilor în etapa post-bilanțieră prin intermediul misiunilor de audit. Astfel, este oportun ca entitățile să beneficieze de această experiență, deoarece va permite întărirea prin instrumente reglementative a capacității funcționale a entității.

Lucrarea de față își propune o cercetare amplă, în plan teoretic și aplicativ, a problemelor actuale privind identificarea unui model econometric prin care procedurile de corectare a erorilor contabile ce sunt identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare datei raportării să se combine astfel încât să poată fi constituit tabloul predictibil al tratamentului contabil adecvat în relație cu vulnerabilitățile constatate cu ocazia menționată mai sus.

Importanța și actualitatea cercetării științifice, în acest domeniu, sunt condiționate de lipsa politicilor contabile fiabile, care constituie o premisă forte pentru eficientizarea activităților procedurale, inclusiv prin minimizarea riscurilor de fraudă și eroare, precum și lipsa unui instrument adecvat pentru constituirea Dosarului prețurilor de transfer, care conduce la o problemă fiscală fundamentată pe două componente de impact, pe de o parte consumul de resursă umană pentru analiza/verificarea Dosarului prețurilor de transfer, iar pe de altă parte numărul litigiilor care afectează consumul de timp pe procedură, scade eficiența operațională a instrumentului și crește riscul de fraudă și eroare. Aceste aspecte, generează deficiențe în evaluarea și optimizarea performanței entității, în monitorizarea riscurilor și impactarea strategiilor manageriale.

Aspectele expuse mai sus confirmă actualitatea temei investigate și impun necesitatea examinării complexe a problemelor aferente analizei și evaluării politicilor contabile prin metode și proceduri statistice și a perfecționării acestora în conformitate cu riscurile induse de vulnerabilitățile pe baza constatării existenței erorilor contabile.

În considerarea celor expuse mai sus, apreciem activitatea de analiză și modelare econometrică ca fiind necesară a fi fundamentată pe baza unui instrument de evaluare a reprezentativității politicilor contabile pentru entitățile din R.M. și România, și în acest sens, fiind necesară preluarea opiniilor entităților raportoare prin intermediul unui chestionar, care să permită amprentarea utilizării conforme a politicilor contabile, identificarea vulnerabilităților și selectarea itemilor pe baza cărora se va realiza modelarea econometrică.

Prezenta teză, sub aspect complex, abordează problemele teoretice și aplicative ale modelării econometrice bazate pe realitățile cadrului metodologic curent și pe realitățile cunoașterii și utilizării

eficiente a pachetului de politici contabile în baza unui studiu fundamentat pe chestionar, care permite evaluarea complianței aplicative a politicilor contabile la nevoile entităților din R.M. și România.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării. Problemele perfecționării politicilor contabile, sub diverse aspecte, sunt regăsite în lucrările de cercetare ale unor savanți-economiști străini și autohtoni, precum din *R.M.*: Bădicu G., Cojocaru V., Grigoroii L., Lazari L., Nederița A., Mihaila S., Țurcanu V., din *România*: Bălășoiu R., Bunea Ș., Celestin, C., Feleaga N., Malciu L., Petre G., Grosu V., din *Regatul Unit*: Advani A., Malde B., Florou A., din *Spania*: Anzuini A., Tommasino P., din *Italia*: Rossi, L., Marabel-Romo, J., din *Coreea de Sud*: Guiral, A., Moon, D., din *Columbia*: Sanguinetti, P., Berniell, L., Álvarez, F., din *Polonia*: Białek-Jaworska A., din *S.U.A.*: Donker H., Karahan G., Flaaen A., Zakolyukina A. A., Yan, X., Jones, etc.

Aportul savanților menționați este semnificativ, însă, lucrările lor nu tratează exhaustiv și nu relevă, sub aspect complex, problemele aferente analizei și evaluării politicilor contabile prin metode și proceduri statistice, în vederea perfecționării acestora în conformitate cu riscurile induse de vulnerabilitățile pe baza constatării existenței erorilor contabile, fapt care evidențiază existența rezervelor de perfecționare. În acest domeniu, nu sunt suficient abordate și soluționate problemele aferente evaluării complianței aplicative a politicilor contabile la nevoile entităților din R.M.. Lipsesc investigațiile referitoare la procedurile de corectare a erorilor contabile și ulterior diminuarea riscurile induse de vulnerabilitățile aferente, constituirea Dosarului prețurilor de transfer și optimizarea procesul de realizare a Dosarului prețurilor de transfer pe baza politicilor contabile, eficientizarea și adaptarea necesităților și cerințelor legislative de transparență și raportare fidelă a tranzacțiilor, de creștere a optimizării eficiente a Dosarului prețurilor de transfer astfel încât să fie limitat impactul celor două componente de consum în etapa de verificare.

Problemele nominalizate urmează a fi soluționate astfel, încât să asigure utilizatorii cu informații calitative și oportune în procesul decizional.

Demersul științific are la bază informații provenind din literatura și practica de specialitate națională și internațională, pentru realizarea lucrării fiind studiate un număr impunător de titluri bibliografice reprezentative: cărți de referință din domeniu și din alte discipline conexe, articole și studii publicate în reviste de specialitate și volume ale unor conferințe științifice, reglementări legislative specifice, precum și diverse resurse electronice. În acest context, abordarea generală a problemelor teoretice privind politicile contabile, cercetările insuficiente aferente analizei și evaluării politicilor contabile prin metode și proceduri statistice și necesitatea perfecționării au determinat alegerea temei în cauză și au condiționat scopul și sarcinile lucrării.

Problemele științifice importante soluționate în teză, țin de abordarea științifică, metodologică și aplicativă a metodelor econometrice de eficientizare a pachetului de politici

contabile, fapt care contribuie în mod adecvat, la creșterea calității și eficacității acestuia, în vederea monitorizării riscurilor, realizării strategiilor manageriale și creșterii performanței entității.

Scopul cercetării constă în identificarea posibilităților de creștere a calității și eficacității politicilor contabile pentru entități prin realizarea modelelor teoretice și econometrice aplicative și determinarea impactului asupra riscurilor, strategiilor manageriale și performanței entității.

Premisele cercetării se fundamentează punctual prin **obiectivele cercetării**:

- ✓ sistematizarea și analiza abordărilor privind conceptul politicilor contabile și argumentarea celor fundamentale;
- ✓ aprofundarea și dezvoltarea teoretică a noțiunii de pachet al politicilor contabile;
- ✓ identificarea principalelor situații generatoare de erori contabile care au impus recurgerea la politicile contabile și monitorizarea trasabilității acestuia prin evaluarea complianței aplicative cu ajutorul chestionarului aplicat;
- ✓ analiza poziționării entităților raportoare cu privire la utilizarea politicilor contabile având la bază cadrul metodologic SNC, IFRS, dar și anumite aspecte particulare identificate în literatura de specialitate;
- ✓ construirea unei baze de date financiar-contabile furnizate de raportarea obligatorie, dar și din informații contabile derivate (indicatori și rate), în vederea conceptualizării, testării și validării unui model econometric de analiză a procedurilor de corectare a erorilor contabile, identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare datei raportării pe baza unui algoritm de implementare;
- ✓ identificarea nevoii de flexibilitate adaptativă a Dosarului prețurilor de transfer în funcție de politicile contabile aferente elementelor de activ și pasiv conform SNC, IFRS, de cerințele prevăzute în liniile directoare OECD pentru întreprinderile multinaționale sau în alte acte normative, corelate cu rezultatele obținute în studii relevante pentru topicul analizat;
- ✓ crearea unui sistem de trasabilitate cu privire la implementarea SNC, IFRS care să asigure respectarea cerințelor globale de securitate financiară, de transparență fiscală și de etică procedurală contabilă;
- ✓ elaborarea modelului statistic pentru evaluarea markerilor de risc cu impact asupra rezilienței performanței financiare;
- ✓ dezvoltarea profilelor diferențiate dintr-o perspectivă financiar-contabilă, prin diseminarea rezultatelor testului acid pentru evaluarea markerilor de risc (modelul profil general entități neafiliate (MPGEN) și modelul profil particular entități afiliate (MPPEA)).

Metodologia de cercetare. Cercetarea științifică are la bază componente interdisciplinare ce combină noțiunile standard ale tratamentului contabil cuprins în pachetul de politici contabile, cu analizele statistice ale gradului de expunere la risc a entităților raportoare, prospective bazate

pe tehnica chestionarului și metode econometrice axate pe modelarea limitelor de vulnerabilitate. În realizarea cercetării, autorul a utilizat atât metode cantitative, cât și calitative, deductive și inductive, de asemenea, au fost folosite metodele analizei și sintezei. În același timp, autorul a utilizat frecvent metoda comparativă, care a permis să fie stabilite corespondențele și deosebirile manifestate între diverse reglementări, între practica națională și cea internațională ce ține de domeniul cercetat. Rezultatul cercetării constituie realizarea instrumentelor utile entităților care să emaneze efecte până la nivel de decizie managerială, să permită operaționalizarea pachetului de politici contabile prin tehnici și proceduri statistice de modelare econometrică - modele de regresie, metoda celor mai mici pătrate și metoda celor mai mici pătrate în două faze, inclusiv prin analiza procedurilor de corectare a erorilor contabile și pe baza acestuia evaluării nevoii de prevenție în relație cu riscul de fraudă și eroare. Suportul direct al investigațiilor la tema în cauză l-au constituit actele legislative și normative ale R.M. și România în domeniul contabilității, SNC-urile, IFRS-urile cu interpretările aferente, principiile de bază ale contabilității, cerințele și caracteristicile calitative ale informației, concepțiile teoretice expuse în lucrările specialiștilor străini și autohtoni.

Ipoteza de cercetare se fundamentează pe necesitatea creșterii calității pachetului de politici contabile, care va permite atingerea obiectivelor entităților și îmbunătățirea performanței acestora. Modelarea econometrică poate contribui într-o manieră adecvată la creșterea calității acestora, monitorizarea riscurilor și impactarea strategiilor manageriale mai ales dacă acesta vizează prevenția apariției riscului de fraudă și eroare și stabilitatea financiară a entității. Totodată, apreciem că crearea unui instrument de lucru adecvat poate constitui premisa stabilității dezvoltării sustenabile a unui număr de entități care din varii motive nu procedează la auditul situațiilor financiare. Stabilitatea și securitatea financiară în complementaritate cu flexibilitatea adaptativă a Dosarului prețurilor de transfer poate fi obținută dacă premisele reglementative sunt tratate critic, încadrate în context și încorporate în conținutul unui pachet de politici contabile coerente, care să limiteze componentele de consum în etapa de verificare.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute rezidă în fundamentarea unor modele econometrice și teoretice de analiză a procedurilor de corectare a erorilor contabile identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare datei raportării, de stabilitate financiară bazat pe monitorizarea riscului prin îmbunătățirea aplicării pachetului de politici contabile, privind flexibilizarea adaptativă a Dosarului prețurilor de transfer la cerințele metodologice prin intermediul și proiectarea pachetului de politici contabile la un domeniu de maxim interes pentru securizarea tranzacțiilor financiare efectuate cu părți afiliate și a riscului de fraudă și eroare asimilat prețurilor de transfer și vizează următoarele *elemente inovatoare*:

- ✓ aprofundarea și dezvoltarea teoretică a noțiunii de pachet al politicilor contabile, prin care se tratează scopul politicilor contabile, componența exigențelor, criteriile aplicabilității și legătura cu strategia de dezvoltare a entității, analiza orientărilor entităților în utilizarea politicilor contabile, construirea unei baze de date pentru modelare econometrică;
- ✓ conceptualizarea unui model econometric de analiză a procedurilor de corectare a erorilor contabile identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare datei raportării;
- ✓ proiectarea modelului teoretic de stabilitate financiară bazat pe monitorizarea riscului prin îmbunătățirea aplicării pachetului de politici contabile;
- ✓ proiectarea pachetului de politici contabile la un domeniu de maxim interes de nivel global pe fondul demersurilor pentru securizarea tranzacțiilor financiare efectuate cu părți afiliate și a riscului de fraudă și eroare asimilat prețurilor de transfer;
- ✓ elaborarea modelului teoretic și realizarea testării acestuia bazat pe flexibilizarea adaptativă a Dosarului prețurilor de transfer la cerințele metodologice prin intermediul pachetului de politici contabile.

Importanța teoretică și valoarea aplicativă a lucrării. Argumentele științifice și elaborările metodologice privind politicile contabile, relevate în teză, au importanță teoretică și valoare aplicativă. *Semnificația teoretică a tezei* rezidă în următoarele cercetări:

- sistematizarea abordărilor aferente conceptului politici contabile și raționamentul celor mai fundamentale;
- aprofundarea și dezvoltarea teoretică a noțiunii de pachet al politicilor contabile, prin care se tratează scopul politicilor contabile, componența exigențelor, criteriile aplicabilității și legătura cu strategia de dezvoltare a entității;
- identificarea prin intermediul studiului literaturii de specialitate a principalelor teme privind trasabilitatea politicilor contabile în vederea includerii acestora în chestionarul structurat;
- evaluarea complianței aplicative a politicilor contabile prin studiul răspunsurilor la chestionar;
- analiza principalelor orientări ale entităților raportoare privind utilizarea pachetului de politici contabile și corelarea acestor orientări cu cadrul metodologic oferit de SNC, IFRS și cu aspectele observate prin studiul literaturii de specialitate;
- conceptualizarea unui model econometric de analiză a procedurilor de corectare a erorilor contabile identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare datei raportării;
- evaluarea modelului pentru implementare practică pe baza unui algoritm de implementare;
- identificarea nevoii de flexibilitate adaptativă a Dosarului prețurilor de transfer pe baza studiului literaturii de specialitate și al cadrului reglementativ;

- crearea trasabilității reglementărilor din Standardele de Contabilitate în raport cu cerințele globale de securitate financiară, de transparență fiscală și de etică procedurală contabilă;
- identificarea principalelor componente de vulnerabilitate care afectează credibilitatea Dosarului prețurilor de transfer;
- diseminarea rezultatelor obținute ca urmare a cercetării;

Valoarea aplicativă a cercetării se confirmă prin:

- argumentarea unei abordări noi a pachetului de politici contabile prin metode și proceduri statistice;
- construirea unei baze de date pentru modelare econometrică bazată pe informații contabile raportate prin intermediul situațiilor financiare, dar și pe informații contabile derivate, calculate prin indicatori și rate;
- conceptualizarea unui model econometric de analiză a procedurilor de corectare a erorilor contabile identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare datei raportării;
- testarea statistică a modelului (teste de corelație și semnificație statistică);
- evaluarea modelului pentru implementare practică pe baza unui algoritm de implementare;
- analiza matriceală a procedurilor de întocmire în raport cu trasabilitatea realizată;
- proiectarea modelului teoretic de stabilitate financiară;
- pilotarea modelului și aplicarea practică a acestuia;
- elaborarea unui model statistic prin care au fost cuantificate riscurile asociate constituirii Dosarului prețurilor de transfer pe capitole privind evaluarea profitului controlat, particularităților de tranzacționare, elementelor privind dubla impunere, riscul informațional, tranzacțiile între părți afiliate;
- proiectarea pachetului de politici contabile la domeniu de maxim interes la nivel global pe fondul demersurilor pentru securizarea tranzacțiilor financiare efectuate cu părți afiliate și a riscului de fraudă și eroare asimilat prețurilor de transfer;
- elaborarea modelului teoretic și realizarea testării acestuia bazat pe flexibilizarea adaptativă a Dosarului prețurilor de transfer la cerințele metodologice prin intermediul pachetului politici contabile.

Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere reies din obiectivele tezei și constau în aprofundarea și dezvoltarea noțiunii de pachet al politicilor contabile, identificarea principalelor teme privind trasabilitatea politicilor contabile, construirea unei baze de date pentru modelare econometrică, testarea statistică a modelului (teste de corelație și semnificație statistică), evaluarea modelului pentru implementare practică, identificarea nevoii de flexibilitate adaptativă a Dosarului prețurilor de transfer, crearea trasabilității reglementărilor din Standardele de

Contabilitate în raport cu cerințele globale de securitate financiară, de transparență fiscală și de etică procedurală contabilă, identificarea principalelor componente de vulnerabilitate care afectează credibilitatea Dosarului prețurilor de transfer, cuantificarea riscurile asociate constituirii Dosarului prețurilor de transfer, proiectarea pachetului de politici contabile la domeniu de maxim interes la nivel global, elaborarea modelului teoretic și realizarea testării acestuia bazat pe flexibilizarea adaptativă a Dosarului prețurilor de transfer la cerințele metodologice prin intermediul politicilor contabile.

Implementarea rezultatelor științifice. Rezultatele prezentei cercetări au fost implementate în entitățile: Intact Asigurări Generale S.A., Chișinău, R.M.; ISP Inter S.R.L., Chișinău, R.M.; Euro Info Expert Florea S.R.L., Galați, România; Lexexpert Audit S.R.L., Galați, România; RO.MAR Consulting & Services S.R.L., Suceava, România.

Aprobarea rezultatelor lucrării. Principalele rezultate ale cercetărilor efectuate au fost prezentate și aprobate la 6 conferințe și simpozioane științifice naționale și internaționale.

Rezultatele cercetării au fost recunoscute la nivel național și internațional prin premiarea articolelor publicate cu diplome și medalii la Saloane de creativitate și inovații după cum urmează:

- European Exhibition of Creativity and Innovation „Euroinvent”, Iași, România, 2021; **Premiul II și Medalia de Argint** (Anexa 12 Fig. A.12.1.); Expoziția Internațională de Invenții „Inventica 2019”, Iași, România, 2019; **Premiul I și Medalia de Aur** (Anexa 12 Fig. A.12.2.); Euroinvent – European Exhibition of Creativity and Innovation: Iasi, România, 2019; **Premiul III și Medalia de bronz** (Anexa 12 Fig. A.12.3.); Universitatea Dunărea de Jos din Galați, România, **Medalia de Aur**, Salonul Inovării și Cercetării UGAL INVENT 2021, Ediția a V-a (Anexa 12 Fig. A.12.4.);
- Agenția de Stat pentru Proprietate Intelectuală din R.M.: Certificat AGEPI seria O nr. 6699 din 08.10.2020 (Anexa 12 Fig. A.12.5.); Certificat AGEPI seria OS 6294 din 12.03.2019 (Anexa 12 Fig. A.12.6.);
- Unitatea Executivă pentru Finanțarea Învățământului Superior, a Cercetării, Dezvoltării și Inovării: București, România: Competiția 2020 Premiarea articolelor publicate, PN-III-P1-1.1-PRECISI 2020 – 47419 (Anexa 12 Fig. A.12.7.); Competiția 2018 Premiarea articolelor publicate, PN-III-P1-1.1-PRECISI-2018-29082, (Anexa 12 Fig. A.12.8.).

Publicații privind tema tezei. Rezultatele cercetărilor științifice sunt expuse în 30 de publicații, din care: 2 cărți de specialitate colective în edituri acreditate, din care una la Editura Economică, București și alta la editură internațională LAP Lambert Academic Publishing; 8 articole în reviste științifice din bazele de date Web of Science și SCOPUS cotate în quartilele 1, 2 și 3; 8 articole în reviste științifice din alte baze de date acceptate de către ANACEC indexate

B.D.I.; 3 în reviste din Registrul National al revistelor de profil, cu indicarea categoriei, 3 articole în lucrările conferințelor și altor manifestări științifice incluse în bazele de date Web of Science și SCOPUS - publicații ISI Proceedings; 3 articole în lucrările conferințelor și altor manifestări științifice incluse în alte baze de date acceptate de către ANACEC; 1 articol în lucrările manifestărilor științifice incluse în Registrul materialelor publicate în baza manifestărilor științifice organizate din R.M.; 2 obiecte de proprietate intelectuală (OPI) eliberate de AGEPI. Volumul total al lucrărilor publicate la tema tezei constituie 31,29 coli de autor.

Volumul și structura tezei. Teza cuprinde: adnotare, introducerea, 3 capitole, concluzii și recomandări, bibliografia (160 de titluri), 14 anexe, 137 pagini text de bază, 22 tabele și 24 figuri.

În **Introducere** este argumentată actualitatea temei, sunt definite scopul și obiectivele, obiectul și sarcinile cercetării, ipoteza de cercetare și noutatea științifică, semnificația teoretică și valoarea aplicativă ale rezultatelor obținute în cadrul investigațiilor.

Prezentarea efectuată în **Capitolul 1. Fundamente teoretice și metodologice privind politicile contabile**, analizează cadrul teoretic și normativ privind sistemele contabile și raportarea acestora la SNC, IFRS. Totodată se prezintă tabloul literaturii de specialitate sintetizat și evaluat critic pe criteriul calității informației contabile și aportului la cadrul actual al practicilor contabile. Este definită noțiunea de pachet de politici contabile și evidențiate aspectele semnificative ale politicilor contabile pentru fundamentarea modelelor ajustabile situației actuale, cu un periplu sumarizat al principalelor aspecte de interes.

În **Capitolul 2. Abordări metodologice – aplicative de evaluare a eficacității pachetului de politici contabile**, pornește de la administrarea unui chestionar structurat transmis către agenții economici din România, cu sediul în regiunile de Nord – Est și Sud – Est, respectiv 75 de entități cu o reprezentativitate calculată pentru un număr de 10.000 de agenți economici, la o incidență de 95% și o acuratețe a erorilor de 5%. Analiza indicatorilor de structură și analitici ai chestionarului se descriu pe larg cu ocazia diseminării rezultatelor studiului bazat pe chestionar. Rezultatele obținute permit determinarea metodologiei de creștere a eficacității utilizării politicilor contabile prin modelarea limitelor de vulnerabilitate. Funcția de regresie este stabilită prin aplicarea metodei celor mai mici pătrate. Indicatorii de regresie sunt stabiliți pe baza indicatorilor analitici care corespund întrebărilor din chestionar, iar variabila dependentă a modelului este fixată pe baza indicatorilor relevanți privind utilizarea politicilor contabile. Rezultatele modelului evaluează utilizarea politicilor contabile cu o eficacitate netă subunitară, perfectibilă sau reflexivă după caz.

În **Capitolul 3. Perfecționarea calității informației contabile și metodelor de control ale riscului financiar prin utilizarea pachetului de politici contabile**, se prezintă aplicații

privind utilizarea politicilor contabile în controlul riscului financiar, favorizând dezvoltarea modelului econometric de analiză a procedurilor de corectare a erorilor contabile identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare datei raportării și modelului economic pentru evaluarea markerilor de risc în constituirea Dosarului prețurilor de transfer prin prisma pachetului de politici contabile privind părțile afiliate. Aceste studii de caz se fundamentează pe modelul limitelor de vulnerabilitate proiectat în capitolul 2.

Concluziile generale și recomandările prezintă sinteza cercetării și propunerile concrete în vederea optimizării activității entităților prin utilizarea judicioasă a pachetului de politici contabile.

Cuvinte-cheie: pachet de politici contabile, politici contabile, principii contabile, modelare econometrică, complianță, (SNC) Standarde Naționale de Contabilitate, (IFRS) Standarde Internaționale de Raportare Financiară, eficacitate, corectarea erorilor contabile, prețuri de transfer, markeri de risc, model teoretic de stabilitate financiară.

1. FUNDAMENTE TEORETICE ȘI METODOLOGICE PRIVIND POLITICILE CONTABILE

Actualmente, politicile contabile sunt un mecanism relevant în gestionarea entității și joacă un rol primordial în contabilizarea operațiilor economice. În acest context, calitatea informației contabile are un impact semnificativ, în special în ceea ce privește decizia de investiție și implicațiile calității informației contabile care se răsfrâng asupra fluxurilor economice la nivel microeconomic, macroeconomic și global. Informația contabilă îndeplinește rolul de diseminare a datelor de care au nevoie stakeholderii entităților, funcțiile acesteia fiind reflectate în plan economic, social și profesional pentru operatorii din cadrul departamentelor de contabilitate. Ne propunem să analizăm politicile contabile și impactul acestora asupra calității informației contabile prin evaluarea cadrului teoretic și normativ privind politicile contabile din perspectivă globală, evidențiind curentul științific, care impune standarde unitare de raportare financiară, pentru a răspunde nevoii de informație contabilă de calitate, transparentă și responsabilă. Totodată vom aborda conceptualizarea politicilor contabile din perspectiva transferului de informație contabilă pe parcursul întregii perioadei financiare și vom analiza necesitatea definirii noțiunii de pachet al politicilor contabile.

1.1. Aspecte conceptuale privind politicile contabile

Fenomenul globalizării, necesitatea unei raportări financiare unitare care să răspundă nevoii de informație contabilă transparentă, responsabilă, să asigure încrederea utilizatorilor de informații financiar-contabile reprezintă scopul principal al demersurilor organismelor internaționale de specialitate în consolidarea cadrului reglementativ și crearea premiselor de fiabilitate în aplicarea acestuia la nivelul entităților raportoare [1, p.7].

Aspectele privind politicile contabile sunt subiectul unor ample dezbateri între profesioniști, practicieni și conducerea entităților raportoare pe tema asigurării nevoii de informații financiare de calitate ca suport al deciziei de investire, întrucât orice entitate este obligată să elaboreze, aprobe și să aplice politicile sale contabile care, pe de o parte, trebuie să fie conforme standardelor de contabilitate, iar pe de altă parte, urmează să reflecte în mod adecvat particularitățile funcționării acesteia.

Evolutiv, putem menționa că conceptul „politici contabile” a fost preluat din IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori” și inclus în reglementările contabile naționale armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, prin care au fost introduse în legislație cerințe exprese cu privire

la politicile contabile, în opinia autorilor Petre G. și alții [19, p.35], pe care trebuie să le aprobe persoanele cu răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară. Standardul IAS 8 a definit politicile contabile ca fiind, modificări în estimările contabile și erori pentru analiza modificărilor și estimează intrările în rapoartele financiare după autorii Dichev I. și alții [20, p.29], precum și pentru reflectarea corecțiilor și erorilor pentru evenimente ulterioare datei raportării (partea prospectivă) sau în perioada de raportare (probleme retrospective), așa cum afirmă autorul din RM, Nederiță A. [21, p.81].

Deci, la nivel internațional, politicile contabile au fost implementate începând cu introducerea Directivei a-IV-a și au rămas permanent în atenția organismelor internaționale atât prin interesul conceptualizării unui set de principii care să asigure verticalitate, transparență și relevanță informației contabile raportate, cât și prin diversificarea și monitorizarea aspectelor operaționale ale colectării și procesării informației contabile pe reglementări de tip IAS/IFRS.

Pentru prima dată, termenul de „politică de contabilitate” a fost introdus în practica R.M. în anul 1998, odată cu intrarea în vigoare a SNC 1 „Politică de contabilitate”. În cadrul sistemului contabil precedent, politica de contabilitate nu era necesară, deoarece actele normative nu prevedeau decât o singură metodă (variantă) de soluționare a unei probleme concrete. Odată cu implementarea politicii contabile, a fost de nenumărate ori perfecționată, completată pe măsura modificării legislației naționale în domeniu. Actualmente, în SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, termenul „politici contabile” se aplică, în exclusivitate, la plural. Asemenea formă de aplicare se conține și în IFRS, întrucât se consideră că pentru elemente contabile diferite se aplică politica sa contabilă individuală (*de exemplu, politica contabilă pentru imobilizările necorporale, politica contabilă pentru mijloacele fixe, politica contabilă pentru stocuri, politica contabilă pentru costurile de producție etc.*).

Reieșind din prevederile Legii contabilității și raportării financiare [13, p.15] (art. 18, al. 3, lit. b) și a SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” [14], politicile contabile reprezintă principalul document normativ al entității ce simplifică regulile de ținere a contabilității și întocmirii situațiilor financiare. În special, aici se stipulează doar acele reguli care nu sunt prevăzute de standardele naționale sau internaționale de contabilitate sau prevăd mai multe variante de soluționare a unei probleme.

Literatura de specialitate cuprinde diverse abordări ale conceptului de politici contabile legate în special de elaborarea și modul de folosire ale acestora. Majoritatea acestor abordări examinează politicile contabile din viziunea realizării unei contabilități capabile să ofere o imagine fidelă a poziției și performanței financiare așa cum afirmă autorii Lazari L. și Țurcanu L. [28, p.136].

În acest context, Țugulschi I. [29, p.50] se referă la metode legale adecvate de evaluare, recunoaștere, calculare etc., prin aplicarea cărora vor fi prezentate corect rezultatele puse la dispoziția utilizatorilor interni, asigurând coerența și stabilitatea necesare bunei funcționări a entităților și, nu în ultimul rând, integritatea patrimoniului. Astfel, ne propunem o investigație a aspectului de definire a politicilor contabile, în contextul legislativ și al cercetărilor în domeniu.

În viziunea autorilor Bădicu G. și Mihaila S., politicile contabile ale unei entități reprezintă o totalitate de acte normative interne, în conformitate cu care se măsoară activele, pasivele, veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare [7, p.80]. Conceptul de politici contabile în accepțiunea autorilor Frecăuțeanu A. și alții [2, p.105] și Biondi Y. și Boisseau-Sierra M. [3] a fost generat pe fondul unui deficit de stabilitate normativă, combinat cu modificări legislative frecvente, așa cum prezintă și Însurățelu T. [4] care ar putea descredita informațiile contabile transpuse perpetuu raționamentului profesional într-un cadru legislativ instabil și orientat către armonizarea cu normele internaționale în domeniu [5, p.76].

Așa cum precizează autorii Turgunovna E.S., Abrorovna M.R. [36, p.21], politicile contabile reprezintă unul dintre cele mai importante elemente ale raportărilor financiare ale companiilor care garantează securitatea economică și financiară a entității. În acest sens, politicile contabile sunt înțelese și acceptate ca un set de metode de contabilitate primară, fiscalitate și măsurarea costurilor. Caracteristicile operațiunilor economice trebuie subscrise celor 3 principii de bază ale identificării și eligibilității stipulate în referențialele contabile internaționale așa cum afirmă Marton J. și alții [37, p.57] definite prin cele 3 caracteristici ale acestora, și anume certitudinea, realitatea și exigibilitatea operațiunilor. Practicile contabilității creative sunt întotdeauna de evitat întrucât riscurile fiscale și de imagine asociate acestora conduc la afectarea pe termen lung a activității entității care decide să utilizeze astfel de practici [38, p.68].

Conform Hellman N. și alții aderarea la regulile internaționale IAS/IFRS a contribuit la creșterea calității informației contabile și a îmbunătățirii efectelor pe piața de capital [15, p.166,167], în timp ce Abata M. A. argumentează convergența la IAS/IFRS prin prisma efectelor creșterii transparenței raportărilor financiare și a obținerii competitivității financiare [16, p.169]. Analizând impactul adoptării IAS/IFRS asupra gestionării câștigurilor, recunoașterii pierderilor și relevanței valorii Christensen, H. B. și alții [17, p.31] arată că tranziția la Standardele internaționale de contabilitate stimulează calitatea contabilă și îmbunătățirea condițiilor de creditare (relațiile cu băncile).

Continuitatea prin aplicarea principiului permanenței metodelor vizează în materie de politici contabile stabilitatea acestora, având în vedere vulnerabilitatea identificată ca urmare a frecventelor schimbări legislative, astfel permanența metodelor vizează predictibilitatea

rezultatelor cu rezonanță în creșterea credibilității și relevanței informațiilor financiare. Prin funcția de echivalență se asumă faptul că creșterea credibilității informației conduce la creșterea performanțelor financiare, după autorii Șoimu S. și alții [6, p.123], precum și la atractivitatea investirii în entitatea subiect.

Descrierea naturii și efectelor modificărilor politicilor contabile pot avea ca suport schimbarea activității entității [10, p.120] sau modificarea, adoptarea unor noi referențiale contabile sau alte modificări de structură semnificative [11, p.605]. Eficiența utilizării politicilor contabile se evaluează prin raportare la efectele aplicării practicilor unitare asupra dinamicii sustenabile a activității economice a entității [12, p.107].

Din punct de vedere istoric, în România, cadrul reglementativ a referențialului contabil național armonizat cu cel european și internațional (*în domeniul politicilor contabile*) a avut un traseu progresiv prin demersurile efectuate de Ministerul Finanțelor Publice, care prin ordine de ministru a apropiat pas cu pas cadrul național de cel internațional în materie de contabilitate. Autorii Bostan I. și alții [18, p.15] amintesc despre emiterea succesivă a următoarelor ordine: OMFP nr. 94/2001, pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a-IV-a a CEE, OMFP nr. 306/2002, pentru aprobarea reglementărilor contabile simplificate armonizate cu directivele europene”, OMFP nr. 1752/2005, privind aprobarea reglementărilor contabile în conformitate cu directivele europene”, modificat prin OMFP nr. 3055/2009. Momentul de reglementare efectivă a politicilor contabile a fost marcat de promulgarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare aduse de Ordinele Ministrului Finanțelor Publice nr. 2844/2014 și 10/2019. Începând cu Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, politicile contabile se regăsesc în cadrul ordinului la „Secțiunea 2.5 – Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului”.

În ceea ce privește nivelul de reglementare a cerințelor privind politicile contabile constatăm o armonizare a prevederilor naționale cu cele ale Directivei 2013/34/UE, care structurează într-o manieră fluidă și coerentă domeniul de aplicare al procedurilor contabile. Deși obiectivele declarate ale standardelor IFRS și cele ale Directivei sunt de a promova un limbaj uniform și omogen pentru toate părțile interesate indiferent de zonă de aplicare de pe glob, dar mai ales pentru entitățile raportoare care aplica IFRS, autorul a constatat că exista diferențe de interpretare, traducere și adaptare a armonizării IFRS – SNC, motiv pentru care nu putem vorbi de o armonizare completa a limbajului contabil.

O simbioză între reglementările contabile a Republicii Moldova și României prin două nivele de reglementare este prezentată în figura 1.1.

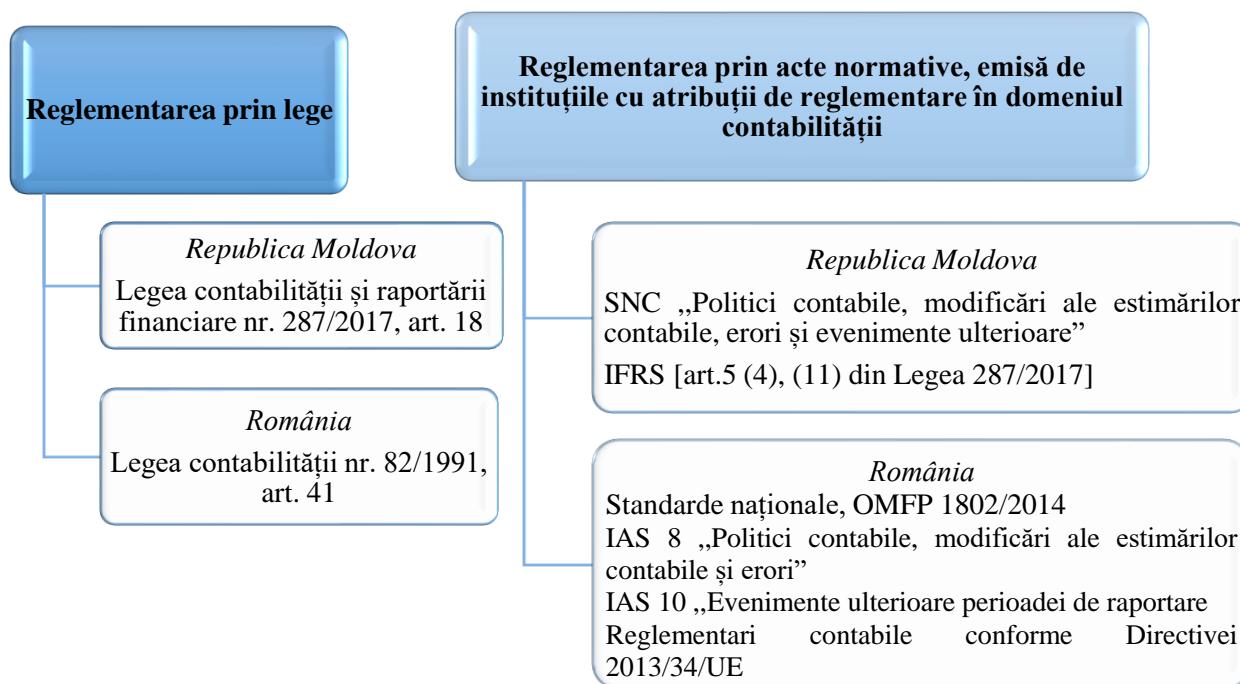


Fig. 1.1. Nivelul de reglementare a cerințelor privind utilizarea politicilor contabile

Sursa: elaborat de autor în reglementărilor contabile

În contextul celor prezentate, consemnăm că prin politicile contabile trebuie să se respecte atât legislația în domeniul contabilității, cât și legislația națională în general, iar conducătorii entităților gestionează și verifică în același timp modul de derulare a tranzacțiilor economice, stabilesc baza de determinare a informațiilor necesare acționarilor pentru fundamentarea deciziilor. Totodată, pentru personalul cu atribuții de execuție din departamentele financiar-contabile, politicile contabile reprezintă „cadrul legal intern” care trebuie respectat întocmai.

Din punct de vedere al controlului intern, politicile contabile reprezintă un mijloc de verificare deoarece, odată aprobate, nu se admit abateri de la acestea și orice formă de control ulterior în entitate se va raporta la cerințele cuprinse în politicile contabile aprobate. Așadar, obligația legală ce revine managementului fiecărei entități, privind elaborarea și aplicarea politicilor contabile proprii cât mai eficiente, presupune utilizarea aportului personalului contabil-financiar profesionist, întrucât eficiența constituie, nu în ultimul rând, o condiție fundamentală a dezvoltării entității.

Domeniul de acoperire a politicilor contabile cu valențe atât în sectorul contabil, cât și în sectorul managerial în opinia autorilor Feleagă N. și Malciu L. [22, p.59], impune proiectarea acestora de către specialiști a căror viziune trebuie să înglobeze elemente de strategie economică, respectiv un caracter vizionar care să confere sustenabilitate procesului de redactare a politicilor

contabile. Redactarea politicilor nu este însă suficientă prin prisma complexității acestuia, fiind nevoie de etapa de validare care revine uzual top-managementului entității. Complexitatea procesului a fost prevăzută de legiuitor, care a stipulat obligații în etapa de elaborare și/sau de gestionare a acestuia. În acest context, deducem că prin politici contabile se urmăresc, pe de o parte, optimizarea alegerilor de tehnică contabilă, iar, pe de altă parte, comunicarea financiară a entității cu mediul său. Politicile contabile selectate determină acțiuni care respectă legea, având la bază obiectivele fixate de conducerea entității.

În vederea elaborării și aprobării politicilor contabile adecvate trebuie să se pornească de la cunoașterea strategiei entității respective. Deci, dacă entitatea în cauză are ca obiectiv major al strategiei, asigurarea competitivității în vederea pătrunderii pe o anumită piață, este de înțeles că aceasta trebuie să se axeze pe investiții noi și dezvoltări ale tehnologiilor de fabricație acceptabile piețelor respective. În aceste situații, pentru stabilirea duratelor de utilizare a imobilizărilor ar trebui estimate cât mai corect duratele la care se apreciază că intervin schimbări tehnologice majore, care impun de cele mai multe ori tehnologii noi, precum și utilaje, instalații, echipamente, care să răspundă cerințelor de competitivitate. În aceeași măsură, metoda de amortizare pentru imobilizări, trebuie să fie adecvată scopului urmărit așa cum afirmă autorii Matic L. și alții [23, p.70]. Susținem abordarea că „politicile contabile adaptate specificului entității constituie un valoros instrument de lucru cu triplă valoare de aplicare. *În primul rând*, servește contabilității în abordarea corectă, din punct de vedere legal și al interesului entității, a operațiunilor de contabilizare și de prezentare a informației contabile în cadrul situațiilor financiare individuale. *În al doilea rând*, politicile contabile sunt un element de control la dispoziția managementului, cu ajutorul căruia urmărește permanent, până la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune, aspectele legate de stadiul obiectivelor stabilite, respectarea legalității în tratarea faptelor economice, identificarea de noi alternative pentru derularea acestora și, în final, luarea oportună și corectă a deciziilor ce se impun. *În al treilea rând*, servește ca un instrument relevant în misiunea de audit în vederea verificării conformității actualității și exhaustivității politicilor contabile, concordanței cu principiile, metodele și tehnicile contabile aplicate, precum și evaluării gradului de influență a politicilor contabile aplicate a entității auditate asupra fiabilității situațiilor financiare ale acesteia” conform autorilor Șoimu S. și alții [24, p.88].

Coroborând prevederile cuprinse în legislația R.M. și România rezultă că politicile contabile se selectează de către fiecare entitate de sine stătător și se aprobă pentru fiecare perioadă de gestiune de către persoana responsabilă pentru ținerea contabilității și raportarea financiară, în accepțiunea autorilor Bălășoiu R. și Celestin C. [25, p.41], perfectându-se printr-un document de

dispoziție și aplicându-se tuturor subdiviziunilor entității începând cu prima zi a perioadei de gestiune următoarei celei în care politicile contabile au fost aprobate (R.M.) [14, p.4] (pct. 6-7).

În cazul României, politicile contabile trebuie concretizate într-un pachet de politici contabile și aprobate de administratorii entității sau de persoanele care îndeplinesc atribuțiile administratorilor. Pachetul de politici contabile implementat începând cu anul 2014 în manieră de oportunitate prin legislația fiscală se sprijină pe principiile contabile stipulate în IAS 8 și pe Directiva europeană 2013/34/UE [26, p.19].

Dezbaterea pe tema politicilor contabile, respectiv a percepției profesioniștilor privind demersurile de fundamentare a acestora, a făcut obiectul unui studiu lansat în anul 2015 de către „*Corpul Experților Contabili și a Contabililor Autorizați din România*”, urmărindu-se prin intermediul unui chestionar de 12 întrebări adresat unui eșantion de 200 de profesioniști să se obțină cuantificarea nivelului de complianță a cadrului reglementativ privind politicile contabile și rezonanța acestuia cu nevoia de informație contabilă de calitate și impactul în acest sens al politicilor contabile manipulative.

Evaluarea tratamentului contabil reglementat prin politicile contabile a fost structurată pe paliere de semnificație privind tipologia estimărilor contabile care au fost percepute prin prisma nevoii generate de modificările legislative, prin prisma nevoii sociale interferată peste activitatea economică (*politici contabile privind remunerarea personalului*) și prin prisma nevoii procedurale manifestate în context incert al pieței economice (*situație financiară incertă a terților furnizori sau terților clienți aflați în relații comerciale cu entitatea*). Temporizarea corectării erorilor contabile a fost analizată retrospectiv sau prospectiv față de momentul bilanțului luându-se în considerare acțiunea de transpunere a politicilor modificate asupra tranzacțiilor comerciale nefinalizate la data bilanțului. Din punct de vedere retrospectiv, corectarea erorilor vizează anularea efectelor acestora din perioada anterioară bilanțului, iar din punct de vedere prospectiv corectarea erorilor vizează recunoașterea efectului modificării estimărilor contabile conform autorului Bădicu G. [27, p.191].

CECCAR a efectuat un studiu bazat pe chestionar la nivelul anului 2015 care a relevat faptul că elaborarea și fundamentarea politicilor contabile este într-o mare măsură în atenția managementului entității, însă apreciem că această atenție survine pe fondul introducerii obligativității implementării și revizuirii pachetului de politici contabile. Dacă 65% din respondenți sunt orientați către utilizarea pachetului, totuși marja de 35% reprezintă un risc și un semnal privind inconsistența reglementativă a pachetului și a efectelor acestuia asupra calității informației. În contrast cu cele observate anterior, chestionarul relevă faptul că identificarea nevoii de reglementare prin intermediul unui pachet flexibil, eficace și eficient este percepută pozitiv de

către 92% din respondenți, ceea ce conferă o motivație puternică în demersul argumentativ și științific realizat prin această temă de cercetare.

Chestionarul analizează implementarea, utilizarea și controlul efectelor pachetului de politici contabile în rândul respondenților, iar efectul cercetării relevă faptul că există un decalaj major de aproximativ 25% între implementare și utilizare, respectiv controlul efectelor. În acest context, rezultă nevoia certă de revizuire sustenabilă a cadrului reglementativ privind politicile contabile care să reprezinte un instrument fiabil și adaptat scopului pentru care a fost conceput și care corespunde scopului general al IAS/IFRS și anume asigurarea unui cadru reglementativ care să confere verticalitate, transparență și relevanță informației contabile raportate pentru asigurarea rolului acesteia de suport în decizia de investire.

Există o concluzie privind caracterul incert al verticalității conferite informației contabile, în sensul că actualizarea politicilor contabile în funcție de realitățile economice este agreată și aplicată de 51% din profesioniștii contabili respondenți, procent care nu asigură credibilitatea metodei de utilizare a pachetului. De asemenea, în acord cu această concluzie se remarcă faptul că utilizarea consultanților pentru credibilizarea politicilor contabile este agreată de 51% din profesioniști, ceea ce conduce la concluzia că efectele utilizării acestora nu sunt percepute în termeni de eficiență într-o bază comparabilă cu recuperarea investiției în consultanță de specialitate pe temă. Dacă din punct de vedere al realității economice procentul de reprezentare al opțiunii pro-ajustare este unul neutru, se constată că în cazul schimbărilor legislative balanța se înclină către ajustări ale politicilor contabile în funcție de realitatea legislativă în procent de 64%. Această constatare este completată de răspunsul la întrebarea privind deținerea politicilor contabile doar în scopul evitării sancțiunilor stipulate în legislația fiscală, caz în care 66% din respondenți își manifestă acordul privind scopul deținerii politicilor (evitarea sancțiunilor). Rezultatul subiectiv desprins din chestionar motivează alegerea temei în sensul îmbunătățirii percepției profesioniștilor asupra politicilor contabile și îmbunătățirii acestora în sensul atingerii cât mai fidele a scopului pentru care a fost instituite.

Autorul a examinat prevederile SNC-urilor și a constatat că termenul utilizat vis-à-vis de politici contabile este similar, după cum este prevăzut și în practica internațională, întrucât se admite că pentru elemente contabile diferite se aplică reguli individuale (*de exemplu, reguli și practici specifice pentru imobilizările corporale, reguli și practici specifice pentru stocuri etc.*). În tabelul 1.1, se prezintă o caracteristică comparativă a actelor normative aferente politicilor contabile în RM și, conform prevederilor internaționale, întrucât, potrivit art. 5, alin. 11 din Legea contabilității și raportării financiare, entitățile mici, mijlocii și mari pot ține contabilitatea și întocmi situații financiare în baza IFRS.

Tabelul 1.1. Semnificația politicilor contabile prin prisma reglementărilor naționale și internaționale

Aspecte comparative	Reglementări din Republica Moldova	Reglementări internaționale
Actul normativ	SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” Ghid metodologic de întocmire a situațiilor financiare, Ordinul MF nr.154 din 09.12.2020	IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori” IAS 10 „Evenimente ulterioare perioadei de raportare”
Definirea politicilor contabile	Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare (pct. 4)	Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare (pct. 5, IAS 8)
Cine elaborează politicile contabile	Persoana responsabilă pentru ținerea contabilității și raportarea financiară (pct. 5)	Conducerea (pct. 10, IAS 8)
Selectarea politicilor contabile	Se selectează de către entitate în baza sistemului de reglementare normativă a contabilității care prevede diferite variante de recunoaștere, evaluare și contabilizare a elementelor contabile (pct. 7)	IFRS-urile sunt însoțite de îndrumări pentru a sprijini entitățile în aplicarea dispozițiilor lor. Îndrumările, care sunt parte integrantă a IFRS-urilor sunt obligatorii. Îndrumările, care nu sunt parte integrantă a IFRS-urilor, nu conțin dispoziții pentru situațiile financiare (pct. 9, IAS 8)
Cerințe privind selectarea și aplicarea politicilor contabile	Respectarea principiilor generale și caracteristicilor calitative ale informațiilor din situațiile financiare prevăzute de Legea contabilității și raportării financiare (pct. 10)	În absența unui IFRS, care se aplică în mod specific unei tranzacții, unui alt eveniment sau unei alte condiții, conducerea trebuie să își exercite raționamentul profesional pentru elaborarea și aplicarea unei politici contabile (pct. 10, IAS 8)
Consecvența politicilor contabile	Politicile contabile trebuie selectate și aplicate în mod consecvent pentru fapte economice similare în cursul perioadei de gestiune, precum și de la o perioadă de gestiune la alta (pct. 12)	O entitate trebuie să selecteze și să aplice politicile sale contabile, în mod consecvent, pentru tranzacții, alte evenimente și condiții similare, cu excepția cazului în care un IFRS prevede sau permite, în mod specific, clasificarea elementelor pentru care ar fi adecvate politici diferite. Dacă un IFRS prevede sau permite o astfel de clasificare, o politică contabilă adecvată trebuie selectată și aplicată consecvent fiecărei categorii (pct. 13, IAS 8)

Sursă: elaborat de autor în baza reglementărilor contabile

Astfel, din informațiile prezentate în tabel, privind politicile contabile abordate prin prisma prevederilor naționale și internaționale, deducem că definiția subiectului examinat este, practic, aceeași atât în SNC, cât și în IAS 8, doar destinația politicilor contabile este puțin diferită. În cazul SNC-urilor, politicile sunt destinate pentru ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare, iar în cazul prevederilor internaționale, doar pentru întocmirea situațiilor financiare. Prin urmare, definiția politicilor contabile din cadrul normativ național denotă amplitudinea destinației acestora.

Directiva europeană 2013/34/UE [26, p.31] structurează într-o manieră fluidă și coerentă a domeniului de aplicare al procedurilor contabile (art 6, alin b). Analiza critică a conceptului privind politicile contabile reflectă faptul că armonizarea cu IAS 8 a OMFP nr. 1.802/2014 este realizată, ceea ce pledează în favoarea necesității îmbunătățirii cadrului conceptual prin metode empirice având în vedere faptul că obiectivele de conformitate au fost atinse, iar rezultatele obținute semnaleză încă nevoia de îmbunătățire a metodologiei de aplicare a politicilor contabile. Structura politicilor contabile, după autorii Lapointe-Antunes P. și Moore J. [30, p.274], conține politici privind recunoașterea și amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale, politici referitoare la evaluarea stocurilor și a lucrărilor în curs de execuție, politici referitoare la evaluarea și recunoașterea subvențiilor. Evaluarea și recunoașterea subvențiilor a fost dezbătută pe larg în studiul realizat „Tratamentul contabil privind subvențiile în agricultură în viziunea referențialului contabil național și a celui internațional” [31, p.38] prin care autorii arată tendința de armonizare semnificativă a referențialelor contabile naționale cu prevederile IFRS. Alte aspecte vizează politicile referitoare la provizioanele pentru riscuri și cheltuieli, activele și datoriile contingente. Conform autorilor Rossi P. și Hanni T. [32, p.597], politicile privind datoriile contingente joacă un rol minor în modificarea comportamentului investitorilor de cel mult 20% în ceea ce privește totalul ajustărilor capitalurilor pe eșantionul studiat de autori. Alte politici vizează corectarea erorilor semnificative conform ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants) [33, p.282]. Corectarea erorilor contabile reprezintă o procedură în etape care se realizează pe baza notelor scrise adresate comitetului disciplinar și a căror impact poate atrage reconsiderarea elementelor afectate de omisiune sau eroare, existând cazuri în care dacă eroarea este evidentă aceasta poate fi corectată de președintele comisiei. Politicile contabile pot face referire la contabilitatea grupurilor de societăți, la evaluarea și contabilizarea imobilizărilor financiare. În accepțiunea autorului Tuhari T. [34, p.30] sfera de cuprindere a politicilor este vastă existând și alte tipuri de politici decât cele menționate mai sus.

Principiile generale de contabilitate se bazează pe fundamentarea politicilor contabile în materie de asigurare a continuității activității, garantarea permanenței metodelor, asigurarea unor decizii stabilite pe o bază prudentă cu respectarea principiului contabilității de angajamente. Alte fundamente desprinse din aplicarea principiilor stipulate în „Directiva europeană 2013/34/UE” [26, p.35] constau în asigurarea „intangibilității” și „evaluării separate a elementelor de activ față de cele de datorii” „necompensării”, „prevalenței aspectelor economice”, „aplicarea evaluării la cost de achiziție sau cost de producție” și „asigurarea respectării principiului pragului de semnificație”.

Legiuitorul a prevăzut în momentul introducerii cadrului reglementativ asigurarea unei flexibilități în gestionarea politicilor dar, finalitatea politicilor contabile conduce către uniformizare în sensul existenței unor opțiuni limitate în reprezentarea rezultatelor. Astfel, s-au definit politicile contabile care reprezintă cumulumul de principii, convenții și reguli de bună practică utilizate de entități la data întocmirii și comunicării „situațiilor financiare”, această conceptualizare indicând vastitatea autodeclarată a domeniului care a fost proiectat să acopere transferul de informație contabilă pe parcursul întregului exercițiu financiar, astfel încât la finalul exercițiului situațiile financiare să reprezinte produsul așteptat de părțile interesate în vederea eventualelor decizii privind activități economice ulterioare în cadrul entității având ca suport procesul investițional după afirmațiile autorilor Mattei M. și alții [35, p.162].

În urma analizei opiniilor și abordărilor referitoare la delimitarea noțiunii de politici contabile și motivarea faptului că pentru elemente contabile diferite se aplică politica sa contabilă individuală, autorul propune definirea totalității politicilor contabile drept pachet de politici contabile. Astfel, **pachetul de politici contabile reprezintă ansamblul politicilor contabile, care favorizează guvernarea activității contabile a entității, înglobând reguli și practici specifice aplicate de entitate la înregistrarea tranzacțiilor în contabilitate, caracterizate prin criteriile de reglementabilitate, relevanță, determinabilitate și implementabilitate, în vederea realizării strategiei de dezvoltare a entității pe baza unor informații contabile de calitate cu respectarea standardelor de contabilitate.** Prin această definiție, se tratează scopul politicilor contabile, componența exigențelor, criteriile aplicabilității și legătura cu strategia de dezvoltare a entității.

În continuare, porinind de la semnificația pachetului de politici contabile, în paragraful următor este prezentat impactul principiilor contabile asupra calității informațiilor contabile.

1.2. Impactul principiilor contabile asupra calității informațiilor financiare

Înregistrarea corectă a elementelor de activ, pasiv, cheltuieli și venituri, și respectiv, formarea obiectivă a rezultatelor financiare depinde de alegerea principiilor, regulilor și cerințelor, care să corespundă specificului activității, indicându-le în politicile contabile.

Premisa esențială a utilizării politicilor contabile, în opinia autorilor Cosmulescu C. și alții [39, p.3], derivă din obligativitatea impusă de legislație privind aplicarea unui instrument unitar aferent practicii contabile a entității, ajustată pe baza opțiunilor legale la ritmul economic așa cum afirmă autorul Istrate C. [40, p.308]. Prezentarea fidelă și în conformitate cu IFRS a situației financiare după autorii Dayanandan A. și alții [41, p.301] impune transpunerea coerentă și credibilă a efectelor rezultate din operațiuni economice, așa cum afirmă Arthur N. și Chuang

G.C.H. [42, p.2] de natura tranzacțiilor în conformitate cu criteriile de recunoaștere a elementelor patrimoniale după Sundgren S. și alții [43, p.54] și financiare așa cum sunt acestea stabilite în cadrul general de aplicare a IFRS conform autorilor Advani A. și Malde B. [44, p.1035]. În practică, aplicarea principiilor contabile reprezintă un garant prin standardele de contabilitate în vigoare, urmare opiniei autorilor Baazaoui H. și alții [45, p.59], al obținerii unor situații financiare care realizează un tablou fidel al poziției financiare a entității, a performanței acesteia și a fluxurilor de trezorerie așa cum afirmă unii autori Barth M. E. și alții [46, p.27]. Conform Firth M. și alții [47] adoptarea IFRS are ca efect direct creșterea relevanței informației contabile și a profitabilității entităților. Respectarea IFRS în accepțiunea autorilor Mironiuc M. și alții [48, p.412] a avut un impact pozitiv la nivelul României prin creșterea relevanței informației contabile, astfel că principiul respectării IFRS presupune prin componenta sa de prezentare fidelă că entitatea selectează și aplică politicile contabile și asigură prezentarea unor informații relevante așa cum afirmă Mechelli A. [49, p.231], inteligibile, fiabile după Kaya D. și Koch M. [50, p.93] și comparabile conform autorilor Cosmulese C. și Zlati M.L. [51, p.92]. De asemenea, această prezentare fidelă după autorii Grigoroii L. și alții [52, p.10] presupune oferirea de informații suplimentare dacă poziția financiară reflectată conform dispozițiilor IFRS este insuficientă pentru utilizatorii de informații așa cum afirmă George E.T. și alții [53, p.905] în sensul cuantificării impactului unor evenimente, tranzacții sau condiții asupra performanței financiare din afirmațiile Durišová, M. și alții [54, p.2] și a poziției financiare în speță după Mironiuc M. și alții [48, p.412].

Începând cu 2014, implementarea principiilor contabile reprezintă o etapă de validare și garantează credibilitatea informației contabile, conform autorilor Lev B. și Gu F. [55, p.6], întrucât pachetul de politici contabile devine obligatoriu. Principiile contabile reprezintă ghiduri de bună practică adoptate la nivel internațional pentru asigurarea transparenței informațiilor de calitate după Alsarayerh A. M. și Jain A. [56, p.238] și pentru crearea cadrului metodologic menit să credibilizeze informațiile contabile pentru utilizatorii de informații, precum investitori în opinia autorilor Albu C. N. și alții [57, p.29], organe de control, top-managementul entității conform Diaconu P. și alții [58, p.229]. Principiul de bază al redactării pachetului politicilor contabile vizează raționamentul profesional așa cum afirmă Firescu V. și alții [59, p.200] atât în etapa de elaborare, cât și în etapa de aplicare a politicilor contabile a căror rezultate se cuantifică pe baza criteriilor de relevanță și fiabilitate în utilizarea informației contabile și în raportarea acesteia.

Dacă principiile contabile la nivel internațional sunt supuse conform Samaha K. și alții [60, p.43] prin crearea trasabilității cu cadrul conceptual, în România acestea au fost aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 [61], cu completările și modificările ulterioare, iar în R.M. începând cu anul 1998. Atitudinea prudențială cerută de legislație se explică

prin înregistrarea în situațiile financiare a pierderilor „prezuate” sau „potențiale”, dar nu și a profiturilor „așteptate” așa cum menționează autorul Bialek-Jaworska A. [62, p.453]. Ca urmare a conceptului general, în practica contabilă se consideră că un element financiar poate fi considerat realizat atunci când acest articol este cuantificabil definitiv printr-un preț, după autorul Ababio E. și alții [63, p.3].

Principiul de bază al eligibilității unui agent economic este continuarea activității și acesta trebuie just prezentat în situațiile financiare. Apariția fenomenului de insolvență sau faliment conform ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants) [33, p.516] este legată de obligativitatea prezentării incertitudinilor semnificative ale top-managementului asupra capacității entității de a-și continua activitatea urmare a destabilizărilor economice așa cum reiese din afirmațiile autorilor Rossi P. și Hanni T. [32, p.609]. Conform Kubickova, D., & Jindrichovska, I., [64, p.73] capacitatea entității de a-și continua activitatea este influențată de o credibilitate ridicată a partenerilor de afaceri și de o mai bună utilizare a informațiilor de către managementul entității. Orizontul de previziune asupra stării de discontinuitate este limitat la cel puțin 12 luni de la data bilanțului putând fi extins și după această perioadă și impune o analiză detaliată cu prezentarea cauzelor factuale de afectare a profitabilității curente și metode de corectare a erorilor, inclusiv revizuirea graficelor de rambursare cu evidențierea surselor potențiale de înlocuire a finanțării, așa cum prezintă autorii Yang M. și alții [65, p.21]. Un alt principiu, îl reprezintă principiul contabilității de angajamente. Autorii Ipino E. și Parbonetti A. [66, p.112] arată că adoptarea IFRS la nivelul statelor europene a avut drept consecință pentru unele firme înlocuind gestionarea câștigurilor pe bază de angajamente. Principiul contabilității de angajamente presupune că bunurile sunt recunoscute ca elemente ale poziției financiare (active, capitaluri proprii, datorii) sau elemente ale performanței financiare (venituri, cheltuieli) atunci când entitatea utilizează criteriile de recunoaștere din cadrul general (așa cum opinează Barth M.E. și alții [46] care arată că fluxul de numerar și componentele de angajamente ale câștigurilor curente au o capacitate mare de predicție pentru fluxurile de numerar viitoare. În acest context, autorii Mateș D. și alții [67, p.15], arată că utilizarea unor metode alternative au ca efect reducerea comparabilității informației contabile.

Consecvența prezentării reprezintă un alt criteriu conform căruia elementele din situațiile financiare trebuie prezentate și menținute conform Nikolaev V.V. [68, p.13], excepție făcând modificările semnificative ale activității entității, caz în care aplicarea politicilor contabile din IAS 8 este revizuită prin pachetul de politici contabile așa cum prezintă Mechelli A. [49, p.231]. O altă situație în care este posibil afectată consecvența prezentării, o reprezintă modificarea unui standard sau a unei interpretări care prevede expres o modificare a prezentării în sensul creșterii fiabilității

informațiilor contabile. Pragul de semnificație reprezintă un principiu conform căruia fiecare clasă care cuprinde informații contabile în concepția Zakolyukina A. A. [69, p.36] cu referire la elemente patrimoniale sau financiare similare are o greutate specifică ridicată în coșul total al elementelor ce se prezintă separat în situațiile financiare după Tahat Y. și alții [70, p.244]. Etapa finală a procesului de condensare, clasificare și agregare a datelor o reprezintă situațiile financiare propriu-zise, care conțin doar elemente semnificative, consolidate așa cum afirmă Mechelli A. I. [49, p.263]. Principiul compensării nu recomandă repartitia echivalentă între elementele patrimoniale de activ și pasiv, sau a elementelor financiare de tipul veniturilor și datoriilor. Există excepții de la aplicarea principiului conform ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants) [33, p.403] în situațiile în care un standard sau o dispoziție/interpretare recomandă expres, impun sau permit compensarea. Informațiile comparative aferente unei perioade precedente sunt necesar a fi prezentate pentru toate sumele raportate prin intermediul situațiilor financiare. Sumele comparative sunt necesare a se clasifica atunci când se modifică clasificarea elementelor din situațiile financiare. Cu această ocazie entitatea va prezenta informații privind natura reclasificării, motivul reclasificării, precum și valoarea fiecărui element/clasă de elemente supuse reclasificării. Conform Directivei nr. 2013/34/EU, situațiile financiare redactate anual de către entitățile raportoare au obiective multiple care vizează atingerea țintelor de transparență și suport decizional pentru părțile interesate active pe piețele de capital, îmbunătățirea guvernantei corporative și prezentarea tranzacțiilor anterioare bilanțului. Având în vedere importanța acordată la nivel european acestor acțiuni de raportare considerăm că se impune elaborarea unor instrumente de evaluare actuală a standardelor și normativelor specifice în vigoare, astfel încât să se poată obține o bază fiabilă pentru dezvoltarea modelelor econometrice de eficientizare a tratamentului contabil prin intermediul unor instrumente optimizate precum Pachetul de politici contabile.

Unii autori, Mihalcea E. și Milut F. [71] susțin paralelismul aplicabilității principiului prudenței cu aplicabilitatea principiului imaginii fidele, gândindu-se la caracterul divergent al celor două concepte, prin efectele pe care le au asupra informațiilor contabile din situațiile financiare. Autorii manifestă scepticism în aplicarea principiului prudenței, argumentând favorabil principiul imaginii exacte, fără a utiliza complet informațiile actuale care necesită o reajustare a informațiilor contabile, pe motive pesimiste induse de criza economică. Considerăm că principiul prudenței este, în această situație, un principiu-cheie care trebuie aplicat în mod corespunzător și care poate contribui la creșterea calității informațiilor contabile. Opinia expertului Insuratelu T. [4] cu privire la aplicabilitatea principiului prudențial, modificată prin OMFP 3781/2019, reprezintă o abordare argumentativă, menită să clarifice situațiile specifice privind recunoașterea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor și

a provizioanelor conform autorilor Bamber M. și McMeeking K. [72, p.60] în cursul perioadei de gestiune curentă.

Autorul Richard, J [73, p.93] a realizat un studiu privind necesitatea reformării sistemului contabil prin IFRS, care, este un instrument insuficient dezvoltat, adaptat nevoilor actuale de informații contabile și care „împiedică” dezvoltarea economică globală. Mai mult, acesta prezintă o serie de motive pentru dezvoltarea sistemului IFRS și propune soluții pentru barierele identificate în studiu. Studiul prezentat este unul teoretic și, deși există o dificultate parțială de adaptare a sistemului IFRS la condițiile globale actuale, critica este încă prea exagerată. Acest lucru se datorează faptului că este un sistem global care funcționează în economia globală și nu există niciun alt instrument care să-l înlocuiască. În plus, aplicarea principiilor de bază ale IFRS conduce la o stabilitate normativă utilă pentru întreaga comunitate de entități.

Unii savanți, precum Marabel-Romo J. și alții [74, p.145] au realizat un studiu asupra conceptului de valoare justă în absența aplicării principiului precauției, analizând atât empiric, cât și statistic valoarea activelor financiare evaluate la valoarea justă a principalelor instituții financiare, concluzionând, pe baza unor modele matematice, că aplicarea principiului prudenței ajută la consolidarea estimărilor privind valoarea justă. Argilés J. M. și alții [75, p.87] abordează valoarea justă în condiții de criza financiară. Considerăm această opinie ca fiind semnificativă pentru situația actuală a crizei economice, argumentând oportunitatea utilizării principiului prudenței în condițiile actuale și fundamentând necesitatea ajustării modelelor econometrice la situația actuală, precum susțin și Ciubotariu M. și alții [76, p.175]. O altă abordare a autorilor Cosmulescu C. și alții [39] se referă la o analiză comparativă și cronologică a recunoașterii conceptului de goodwill în prezența unor factori de îmbunătățire, cum ar fi principiile și politicile contabile. Concluziile studiului surprind aspecte privind recunoașterea fondului comercial ca valoare excedentară sau ca diferență a costului de achiziție. Recunoașterea fondului comercial ca element de goodwill prin IFRS 3 determină sinergia activității entităților în consorții internaționale sau în combinații de întreprinderi. Din punct de vedere al principiului prudenței, autorii nu cuantifică ajustările fondului comercial în urma aplicării principiului prudenței. Considerăm că modificarea fondului comercial poate fi semnificativă după aplicarea ajustărilor.

În lucrările de specialitate ale autorilor Zhong Y. și Li W. [77, p.195] se realizează o amplă dezbateră despre influența conservatorismului în practica contabilă și în raportarea financiară. Conservatorismul afectează neutralitatea raportării financiare și este incompatibil cu evaluarea echitabilă a capitalului. Studiul prezintă o prospectare în timp a efectelor conservatorismului asupra informațiilor contabile și a necesității recunoașterii și validării acestora, inclusiv prin audit așa cum a afirmat Antohi V.M. și alții [78]. După adoptarea cadrului general și punerea în aplicare

a IFRS la nivel global, guvernanta corporativă și asimetria informațională au dobândit o valoare credibilă prin utilizarea contabilității de angajamente cu identificarea consecințelor economice așa cum arată autorii Graham J.R. și alții [79, p.137] asupra procesului de investiție și gestionare a costurilor de capital. Considerăm conservatorismul din economia globală ca proces menit să împiedice practica contabilă și acest proces trebuie minimalizat pe o bază normativă clară, permițând trasabilitatea informațiilor contabile după utilizarea principiilor incluse în standarde.

Unii autori, precum André P. și alții [80, p.443] se concentrează asupra segmentului de divulgare cantitativă și calitativă a informațiilor contabile, comentând vulnerabilitățile generate de procesarea și raportarea unei cantități foarte mari de informații în detrimentul calității informației contabile. Autorii dezvoltă un model de analiză statistică a informațiilor contabile pentru utilizatorii de informații avansate și prezintă în detaliu aspectul care rezultă din relația divulgării cantitativ-calitative a informațiilor contabile pe segmentele de performanță economică întâlnite în activitatea curentă a entităților. Studiul este unul amplu, 600 de companii au fost incluse în analiza pe baza căreia s-au aplicat criteriile de includere și excludere, aspect ce a condus la un eșantion final de 270 de companii valide pentru construirea modelului. Chiar dacă aspectul divulgării informațiilor contabile de calitate este semnificativ după alți autori Svoboda P., și Bohusova H. [81, p.335], considerăm că variabilele modelului trebuiau ajustate cu cel puțin un indicator economic staționar, care reflectă situația actuală și volatilitatea cotațiilor din perioada de criză economică. Unele abordări realizate de Pelger C. [82, p.33] analizează cadrul conceptual revizuit în 2018 de IASB pentru actualizarea calitativă a raportării financiare, re poziționarea prudenței și introducerea unui nivel tolerabil de incertitudine. Aspectele referitoare la principiul prudenței sunt analizate separat, făcând o paralelă cu opiniile exprimate în literatura de specialitate. Autorul prezintă o schemă sistematizată a principalelor caracteristici introduse de cadrul conceptual. Considerăm aspectele discutate foarte importante, menite să evidențieze importanța creșterii calității raportării financiare, inclusiv prin aplicarea principiului prudenței, clarificat din punct de vedere conceptual de IASB. Apreciem că studiul prezentat, cu limitările asumate de autor, poate fi o lucrare de clarificare asupra caracteristicilor fundamentale ale informațiilor contabile.

Având în vedere cele expuse mai sus apreciem că primul item din secțiunea dedicată a chestionarului îl reprezintă utilizarea unui pachet de politici contabile la nivelul entității redactat de profesioniști interni angajați în cadrul departamentului de contabilitate sau externi (consultanți de specialitate). Astfel, prima întrebare adresată entităților raportoare vizează existența sau inexistența acestui pachet și modul în care a fost întocmit.

În activitatea de inventariere și nu numai, respectarea principiilor contabile este garantul trasabilității informației contabile conform autorului Leblond P. [83, p.448], oricare abatere de la

principii putând genera afectarea conformității situațiilor financiare cu standardele în vigoare. Astfel, dacă o entitate se abate de la standardele sau standardele contabile aceasta este obligată să revină în perioada de gestiune următoare pentru remedierea situației așa cum afirmă autorii Morales-Díaz J. și Zamora-Ramírez C. [84, p.130] și aducerea la conformitate a informației contabile. Astfel, una din principalele acțiuni care vizează estimarea incertitudinilor se referă la activitatea de inventariere. Conform prevederilor standardelor (IAS 1), pentru a asigura trasabilitatea informațiilor după afirmațiile autorului Ball R. [85, p.545], entitatea trebuie să transmită informații cu privire la elementele cu risc semnificativ de ajustare a valorilor contabile după Capkun V. și alții [86, p.352], fie că acestea sunt recunoscute ca active sau ca datorii, riscul fiind estimat pentru următoarea perioadă de gestiune, așa cum prezintă autorii Florou A. și Kosi U. [87, p.1407]. Detaliile la care se referă IAS 1 vizează recunoașterea naturii elementelor cu risc în opinia autorului Polizzi S. [88, p.192] și valoarea contabilă a acestora la data raportării din perspectiva altor experți, Outa E. și alții [89, p.352]. Acțiunea în fapt definește procesul de inventariere scriptică după autorii Horomnea E. și alții [90, p.329] și faptică care se desfășoară în cadrul entităților raportoare înainte de închiderea perioadei de gestiune curentă așa cum afirma Guggiola G. [91, p.99], proces la care este obligatoriu a fi invitat să participe și auditorul financiar, aspect ce rezultă din afirmațiile Fang V. și alții [92, p.923]. Absența auditorului de la procedura de inventariere poate constitui bază pentru opinia cu rezerve. Având în vedere cele expuse mai sus considerăm ca important reglementarea/ procedurarea activității de inventariere din perspectiva, Dichev I.D. și alții [20, p.21] ajustată la ritmul propriu economic al entității fie că această procedură este elaborată de profesioniști angajați de entitate fie că această procedură este redactată cu sprijinul profesioniștilor externi. Îmbunătățirile semnificative asupra IAS 1, „Prezentarea situațiilor financiare” ne permit să constatăm modificările ce conferă o bază solidă și sustenabilă procedurilor de raportare, urmând ca interconectarea informației contabile și rafinarea acesteia să se realizeze în funcție de vulnerabilitățile identificate în capitolul 2. Principalele caracteristici vizează definirea principiile fundamentale ale pregătirii situațiilor financiare, inclusiv aplicarea măsurilor de asigurare în privința realității, fidelității, consistenței și obiectivității raportării în baza contabilității actuariale. Standardul stabilește setul complet de declarații financiare care să conțină: declarația poziției financiare, declarația privind profitabilitatea și veniturile globale obținute, declarația privind modificarea capitalurilor, declarația privind fluxurile de numerar și note care conțin informații despre politicile contabile utilizate și raționamentul profesional în baza căruia au fost aplicate politicilor contabile, sursele de estimare a incertitudinilor și complianță managementului capitalului cu necesarul de capital.

Sinteza practicilor contabile privind recunoașterea și evaluarea stocurilor surprinse de IAS 2 „Stocuri” [93] relevă că acestea sunt evaluate la cel mai mic cost sau la valoarea realizabilă netă [32, p.586]. Excepțiile vizează costul de achiziție și conversie a costurilor care sunt supuse evaluărilor privind diferențele de schimb valutar [94]. Pentru elementele stabile (neinterschimbabile) costurile sunt determinate unitar, iar pentru elementele interschimbabile sunt determinate după metoda FIFO (nu este permisă) sau media de distribuție în bază. Costul bunurilor vândute este recunoscut la data recunoașterii venitului. Aspectele privind ieșirile de stocuri la valoare netă sunt clarificate prin raportarea la data reducerii stocurilor. În ceea ce privește IAS 2, implementarea valorii realizabile nete reprezintă un real progres în managementul stocurilor așa cum prezintă în lucrarea lor autorii Bonsall S. B. și alții [95, p.345], având în vedere că acestea sunt deseori utilizate ca suport pentru plusvaloare prin act productiv și reprezintă o resursă cu disponibilitate imediată, aflată la îndemâna managementului pentru fructificarea oportunităților pe termen scurt de expansiune pe piețe comerciale sau de fructificare a avantajului competitiv.

Cu referire la sinteza practicilor contabile privind situația fluxurilor de trezorerie surprinse de Standardul IAS 7 „Situația fluxurilor de trezorerie” menționăm că acest standard are ca obiectiv prezentarea informațiilor privind modificările elementelor de numerar prin intermediul extrasului fluxurilor de numerar cu clasificarea fluxurilor în funcție de perioadă, metodă, destinație și evaluarea pe baza metodei indirecte sau a metodei directe prin agregare. Fluxurile de numerar ale filialelor se utilizează convertite în moneda raportorului la data extrasului și trebuie prezentate detaliat în note. Cash-ul și echivalentul de numerar pentru investițiile pe termen scurt se raportează în sume nete datorită riscului mic atribuibil tranzacției. Entitățile trebuie să reconcilieze sumele de la începutul și sfârșitul raportărilor financiare conform Deloitte [96] pentru itemi clasificați ca activități financiare. Consemnăm că tabloul fluxurilor de trezorerie reprezintă pentru manageri și celelalte părți interesate un capitol de interes, având potențial de previziune al eventualelor vulnerabilități, dar și caracter evaluatoriu în ceea ce privește valoarea de piață a entității fiind recunoscut pe plan internațional ca metodă de evaluare prin venit a entităților economice.

Sinteza practicilor contabile privind politicile contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori surprinse de Standardul IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori” prevede faptul că o entitate raportoare trebuie să selecteze politicile în funcție de elementul analizat, cu luarea în considerare a ghidurilor de implementare și să corecteze toate erorile din perioada retrospectivă conform pct. 42 sau pct. 44. În lipsa reglementărilor exprese ale IASB entitățile vor aplica raționamentul profesional și vor elabora politici contabile care să conducă la divulgarea de informații reale, pertinente și de încredere. Politicile contabile sunt aplicate constant pentru asigurarea coerenței, din perspectiva autorului Cușmăunsă R. [97], cu excepția

introducerii unor reglementări specifice prin standarde promulgate de IASB. Modificările politicilor contabile sunt permise doar în două cazuri: când sunt solicitate de standarde sau conduc la oferirea de informații mai relevante despre efectele tranzacțiilor sau relevă mai fidel poziția entității. Modificările presupun divulgarea acestora cu respectarea pct. 28, cele voluntare cu respectarea pct. 29, modificările estimărilor contabile prospective se fac cu respectarea pct. 36, cu excepția modificărilor de active și datorii sau a elementelor de capitaluri proprii caz în care se aplică prevederile pct. 37. Modificări ale estimărilor contabile presupun divulgarea acestora conform prevederilor pct. 39-40. Aceste observații sintetice reprezintă pentru lucrarea de cercetare un pivot în baza căruia se vor evalua opțiunile de eficientizare a politicilor contabile și îmbunătățirea funcționalității pachetului de politici contabile, cercetarea având ca obiectiv realizarea unui chestionar privind percepția utilizatorilor asupra politicilor contabile.

În contextul practicilor contabile privind evenimentele ulterioare perioadei de raportare surprinse de Standardul IAS 10 „Evenimente ulterioare perioadei de raportare” menționăm că standardul conține o delimitare clară a evenimentelor ajustabile și neajustabile în funcție de momentul producerii afectării și în funcție de efectele pe care le are asupra situațiilor financiare. Divulgarea evenimentelor trebuie efectuată dacă impactul acestora afectează capacitatea utilizatorilor de a evalua situațiile financiare și de a emite decizii adecvate în funcție de rezultatul evaluării. Divulgarea evenimentelor ulterioare datei raportării se face pentru orice element asupra cărora se obțin informații cu respectarea condițiilor pct.19 și pct.17. Dividendele acordate după perioada de raportare nu sunt recunoscute ca eveniment ulterior bilanțului și nu se ajustează potrivit pct. 12. Evenimentele ulterioare perioadei de raportare sunt direct relaționate cu vulnerabilitățile de politică contabilă și vor fi testate în cadrul unui studiu distinct prin procedee statistice optimizarea recunoașterii și tratamentului acestui tip de evenimente, având impact asupra optimizării utilizării politicilor contabile și pachetului specific acestora.

Cu referire la practicile contabile privind impozitul pe profit surprinse de Standardul IAS 12 „Impozitul pe profit” [98] atestăm că scopul standardului vizează contabilizarea impozitelor pe venit cu recunoașterea consecințelor fiscale privind tranzacțiile curente sau viitoare ale recuperărilor valorilor activelor sau pasivelor. Diferențele dintre valoarea contabilă, baza de impozitare și diferențele din impozitul reportat sunt recunoscute. Pasivele fiscale amânate ca și impozitele amânate sunt supuse testului de profituri probabile. Impozitul curent este calculat în baza prevederilor pct.12, iar activele și datoriile fiscale curente sunt cuantificate prin prisma prevederilor pct. 46. Calcularea impozitelor amânate se face conform precizărilor din standard cu respectarea bazelor fiscale din IAS. Recunoașterea impozitelor amânate se face în funcție de natura elementelor în funcție de pct.15. IAS 12 oferă îndrumări suplimentare privind recunoașterea

impozitului pe venit în conformitate cu prevederile pct. 63, pct. 52b, pct. 68 coroborat cu IFRS 3. Divulgarea se face în conformitate cu pct. 80 și pct.81. Conectarea dintre fiscalitate și contabilitate se realizează în segmentul recunoașterii veniturilor impozabile, care în general sunt consacrate în practica fiscală ca purtătoare de risc fiscal, atrăgând din partea organismelor de profil acțiuni reglementative prin legislația fiscală și acțiuni corective prin inspecția fiscală. În cercetarea unor autori se arată faptul că impactul politicilor fiscale relaxate este benefic și generează efecte pe termen lung atât la nivel micro, cât și macroeconomic prin creșterea ratelor dezvoltării durabile [99, p.55].

Practicile contabile privind imobilizările corporale surprinse de Standardul IAS 16 „Imobilizări corporale” [9] demonstrează că imobilizările corporale sunt recunoscute la cost și ulterior sunt evaluate la cost sau prin procedee de reevaluare, amortizate conform regimului de amortizare cu respectarea principiului de alocare sistematică a amortizării pe durata vieții utile. Se aplică criteriile de evaluarea la cost sau la valoarea justă conform autorilor Cairns D. și alții [100, p.1]. IAS 16 presupune testul de depreciere și de recunoaștere a activelor conform principiului valorii recuperabile, respectiv cea mai mare dintre valoarea justă și valoarea utilizabilă. Prevederile IAS 16 au impact direct asupra valorii patrimoniale ale entității, relevanța informațiilor fiind importantă pentru toate părțile interesate, dar în mod deosebit pentru investitori. Reglementările IAS 40 – Investiții imobiliare prevăd acordarea unei atenții deosebite în ceea ce privește etapele realizării investițiilor și recunoașterea valorii acesteia [101].

Sinteza practicilor contabile privind beneficiile angajaților surprinse de Standardul IAS 19 „Beneficiile angajaților” vizează cerințele contabile pentru prestațiile angajaților, inclusiv beneficii pe termen scurt, prestații post-angajare, alte prestații și prestații de încetare a contractului. Costul furnizării prestațiilor angajaților trebuie recunoscut când beneficiul este câștigat de către angajat, mai degrabă decât atunci când este plătit sau plătit și prezintă modul în care se măsoară fiecare categorie de prestații pentru angajați. Unele criterii sunt reprezentate de stabilirea beneficiilor pe termen scurt acordate angajaților, recunoașterea sistemului de bonusare și plățile aferente, planurile de beneficii post-angajare. Ipotezele actuariale generale utilizate trebuie să fie imparțiale și compatibile reciproc și reprezintă cea mai bună estimare a variabilelor. Deoarece resursa umană a devenit un instrument sensibil, generator de creștere sau descreștere economică a entității, aplicarea IAS 19 este mai mult decât necesară. Transferul către economia digitală presupune nevoia de resursă calificată, iar remunerarea și aspectele tranzitorii privind recompensarea muncii, reprezintă prin prisma tratamentului contabil o etapă de maximă importanță în vederea întocmirii situațiilor financiare.

Toate aceste aspecte constatate din studiul literaturii de specialitate permit creionarea cadrului general în vederea realizării activității de cercetare pe baze actuale, cu luarea în considerare a celor mai noi prevederi reglementative în materie de standarde de contabilitate (naționale și internaționale) și definirea preliminară a unor obiective ale studiului statistic cu scopul optimizării proceselor de evaluare și reflectare a informației contabile în parametri de eficacitate sustenabilă în vederea realizării dezideratului propus și anume prezentarea unui model îmbunătățit al pachetului de politici contabile.

1.3. Aplicarea politicilor contabile în perioada de recesiune economică

Actualul context pandemic și geopolitic și al schimbării polurilor de putere la nivel global ar putea conduce la modificări consistente ale referențialului de raportare la nivel global. În raport cu interesele grupurilor de țări, se pot forma poziționări către referențiale contabile diferite, influențate de interesele specifice ale unor grupuri de țări precum BRICS, OPEC, NAFTA etc.

Perioada de recesiune economică s-a declanșat începând cu anul 2020, în contextul propagării pandemiei de coronavirus, la nivel global și a avut ca efect diluarea calității informației contabile ca efect a incertitudinilor induse relațiilor comerciale de criza economică și reflectate pe cale de consecință în raportările financiare aferente acestui an. Conform unui studiu al Institutului Național de Statistică (figura 1.2.) referitor la estimarea evoluției activității entităților, prezentat de autori [102, p.2797] s-au raportat în urma anchetei desfășurate estimări sceptice ale managerilor privind urmările pandemiei și recesiunii economice cu impact asupra reducerii activității economice, aspect întărit într-un alt studiu [103, p.128], cu atenuarea pantei de recesiune spre sfârșitul anului.

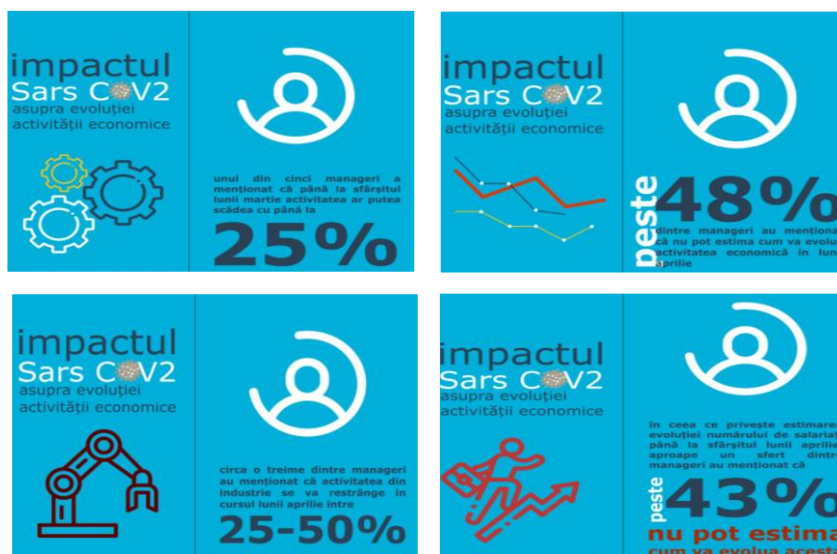


Fig. 1.2. Tendințe în evoluția activității economice

Sursa: elaborat de autor și adaptat după Raportul INSSE 2020 [106]

Analiza capacității economice realizată [104, p.69] demonstrează că dimensiunea capacității economice sensibile la incertitudine este direct proporțională cu predictibilitatea financiară și fiscală promovată prin intermediul politicilor publice. Un alt studiu [105, p.63] demonstrează că în condiții de incertitudine, impactul asupra economiilor emergente este amplificat de scăderea nivelului de corelare a indicatorilor economici agregați și de modificarea curbelor de tendință pentru componenta mediului de afaceri.

Pentru identificarea întregului tablou al afectării economice după destructurarea aferentă Brexit, așa cum au prezentat autorii Ionescu R.V. și alții [107, p.1586], după instalarea crizei economice și pandemice, prin prisma matricii de contabilitate socială realizată de către Zlati M.L. și alții [108] și evaluarea aplicării pachetului de politici contabile ca instrument de corectare a erorilor contabile am efectuat studiul cadrului economic actual ca argument pentru reevaluarea acestui pachet. Situația economică actuală s-a depreciat accelerat în contextul declanșării stării de urgență, astfel, au fost supuse blocajului economic prin stoparea temporară a activității entităților din sectorul secundar și terțiar la nivel global.

În R.M., recesiunea a accentuat vulnerabilitățile sistemului economic disturbând procesul de creștere bazat pe o economie orientată către consum. Problemele sanitare generate de pandemie au survenit în contextul unei populații îmbătănite cu un spor demografic negativ, fapt care din punct de vedere economic a afectat productivitatea și a crescut presiunea socială. În actualul context geopolitic, criza refugiaților a sporit vulnerabilitățile economice în România și R.M., fiind o sursă suplimentară de cheltuieli cu protecția socială a refugiaților. În acest context, s-a evidențiat ca factor perturbator și criza energetică, economia Moldovei fiind afectată din punct de vedere al dependențelor de importurile din Federația Rusă și actualele amenințări privind restricțiile potențiale de furnizare a resurselor energetice. Economia R.M. s-a redresat în anul 2021 pe fondul creșterilor salariale și a consumului privat, apreciat ca punct de inflexiune economică, toate sectoarele economiei au înregistrat creșteri pozitive, cel reprezentativ fiind sectorul agricol. Ca și vulnerabilitate semnificativă pentru economiile României și R.M. rămâne procesul inflaționist și creșterea costului creditelor, fapt care afectează activitatea tuturor entităților locale, multinaționalele beneficiind de avantaje datorită prezenței pe mai multe piețe. Indicii cotațiilor bursiere extrem de sensibili la situația economică de criză din România s-au prăbușit în luna martie a anului 2020 conform figurii 1.3.



Fig. 1.3. Evoluția indicelui BET în perioada de recesiune economică

Sursa: elaborat de autor după BVB Bet Index2020 [109]

Pe segmentul financiar indicele BET-FI pentru fonduri de investiții a cunoscut o decelerare mai accentuată a curbei de trend în sensul arătat în Figura nr. 1.4.



Fig. 1.4. Evoluția indicelui BET-FI în perioada de recesiune economică

Sursa: elaborat de autor după BVB Bet-Fi Index2020 [110]

Datele din raportările financiare reflectă o depreciere a activității economice resimțită atât de entități, cât și de bugetul de stat, care a fost supus în această perioadă unei duble provocări, pe de o parte de a combate efectele pandemiei COVID-19 în România, aspect prezentat de Mirica C.

și alții [111, p.61] și pe de altă parte de a sprijini entitățile aflate în stopaj temporar al activității prin măsuri de susținere și sprijin economic așa cum au afirmat Stanciu S. și alții [112, p.3], prin rambursări de TVA, cât și prin măsuri de susținere a populației active (schemele de șomaj tehnic).

Datele colectate au fost centralizate într-o baza de date Excel a cărei structură conține indicatorii financiari pentru toate cele 12 entități cotate rămase în studiu după aplicarea criteriilor de excludere. S-au calculat mediile dinamice anuale de evoluție ale indicatorilor bilanțieri și ai situației de profit și pierdere, precum: *datorii curente, datorii pe termen lung, capital social, capital propriu, venituri din vânzări, venituri din activitatea operațională, rezultatul net.*

Valorile rezultate au generat tabloul contabil-financiar de evoluție în condiții premergătoare crizei economice, respective sub influența factorilor economici din perioada 2016-2018. Pentru societățile cotate ramase în studiu, tabloul este unul preponderent negativ, conform tabelului 1.2.

Tabelul 1.2. Trendurile medii anuale de evoluție a indicatorilor economico-financiari pentru entitățile analizate în perioada 2016-2021

Entitatea	Capital propriu	Capital social	Datorii pe termen lung	Datorii curente	Venituri din vânzări	Venit din activitatea operațională	Rezultatul net
BANCA TRANSILVANIA S.A.	-9,63%	-11,90%	-15,68%	-15,68%	-10,72%	-10,72%	0,37%
OMV PETROM S.A.	-7,11%	0,00%	55,65%	-21,06%	-14,86%	-14,06%	-38,30%
S.N.G.N. ROMGAZ S.A.	13,33%	0,00%	50,00%	-11,30%	-15,64%	-11,52%	-12,35%
BRD - GROUPE SOCIETE GENERALE S.A.	-6,55%	0,00%	-2,64%	-2,64%	-5,82%	-5,82%	-26,45%
S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A.	1,68%	0,00%	-35,56%	-14,96%	0,24%	-5,74%	9,98%
S.N. NUCLEARELECTRICA S.A.	2,28%	0,00%	29,52%	-14,27%	-11,30%	-12,07%	-36,31%
C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA	5,62%	0,00%	83,05%	-1,41%	0,03%	-0,15%	117,50%
MedLife S.A.	-20,76%	-4,64%	-15,62%	-7,15%	-9,30%	-9,08%	144,31%
ALRO S.A.	-3,76%	0,00%	-34,22%	27,21%	-9,04%	-11,13%	-35,13%
CONPET SA	10,14%	0,00%	43,58%	-7,18%	-0,45%	-0,80%	8,96%
BURSA DE VALORI BUCURESTI SA	-5,75%	-2,33%	0,00%	-11,78%	-9,16%	-9,28%	-10,48%
TERAPLAST SA	-5,92%	-23,54%	-40,24%	-41,23%	-7,33%	-7,78%	19,11%

Sursa: calculele elaborate de autor

Datele obținute, cat și evoluția cotației BET-TR impun o ajustare a trendurilor de evoluție a principalului indicator financiar (venitul din vânzări) cu o valoare negativă estimată la 30% din valoarea actuală de trend calculate pe baza mediilor anuale de evoluție a indicatorilor financiari pentru cele 12 entități analizate.

Valorile cifrei nete de afaceri ajustate sunt introduse ca variabile dependente în modelul econometric. Valorile de corelație baesiană pe baza factorului de interferență relevă faptul că există

o corelație directă a valorii dependente de regresie cu valorile regresorilor financiari (venit din exploatare) și la un nivel de semnificație statistică ridicat (91.5%) și o corelare redusă la un nivel de încredere statistică sub 50% pentru indicatorii bilanțieri (datorii curente, capital social și capital propriu). Valoarea neajustată a cifrei de afaceri este corelată la un nivel de încredere de peste 90% cu valoarea ajustată a aceleiași cifre de afaceri, conform tabelului 1.3.

Tabelul 1.3. Inferența factorului Bayes pe corelațiile paralele (N=12)

Variabila	Test statistic	Venituri din vânzări ajustate
Datorii curente	Corelația Pearson	0,129
	Factorul Bayes	4,299
Datorii pe termen lung	Corelația Pearson	-0,048
	Factorul Bayes	4,609
Capital social	Corelația Pearson	0,080
	Factorul Bayes	4,516
Capital propriu	Corelația Pearson	0,227
	Factorul Bayes	3,612
Venituri din vânzări	Corelația Pearson	1,000
	Factorul Bayes	0,000
Venituri din activitatea operațională	Corelația Pearson	0,915
	Factorul Bayes	0,001
Rezultatul net	Corelația Pearson	0,511
	Factorul Bayes	1,094

Sursa: Calculele autorului, utilizând programul SPSS 25

Datele modelate pe serie simplă sunt supuse caracterizării distribuției ulterioare pe baza corelațiilor pe perechi de date (tabelul 1.4.), obținându-se valori matriceale ale corelației variabilei dependente cu variabilele regresoare, care reflectă în detaliu corelațiile cu indicatorii financiari ai cifrei de afaceri nete ajustate și slaba corelație cu indicatorii patrimoniali din bilanț.

Tabelul 1.4. Caracterizarea distribuției posteroare pentru corelații paralele (N=12)

Variabila	Test		Venituri din vânzări ajustate
Datorii curente	Posterior	Modul	0,123
		Medie	0,095
		Variație	0,066
	95% Interval credibil	Limita inferioară	-0,403
		Limită superioară	0,581
Datorii pe termen lung	Posterior	Modul	-0,045
		Medie	-0,035
		Variație	0,067
	95% Interval credibil	Limita inferioară	-0,525
		Limită superioară	0,466
Capital social	Posterior	Modul	0,077
		Medie	0,059
		Variație	0,067
	95% Interval credibil	Limita inferioară	-0,439
		Limită superioară	0,550
Capital propriu	Posterior	Modul	0,217
		Medie	0,169
		Variație	0,064

Variabila	Test		Venituri din vânzări ajustate
	95% Interval credibil	Limita inferioară	-0,322
		Limită superioară	0,646
Venituri din vânzări	Posterior	Modul	1,000
		Medie	1,000
		Variație	,000
	95% Interval credibil	Limita inferioară	1,000
		Limită superioară	1,000
Venituri din activitatea operațională	Posterior	Modul	0,907
		Medie	0,858
		Variație	0,007
	95% Interval credibil	Limita inferioară	0,696
		Limită superioară	0,976
Rezultatul net	Posterior	Modul	0,493
		Medie	0,402
		Variație	0,051
	95% Interval credibil	Limita inferioară	-0,045
		Limită superioară	0,803

Sursa: calcule elaborate de autor, utilizând programul SPSS 25

La nivel european, trendul negativ constatat în România a fost multiplicat fiind necesare introducerea monitorizărilor dezvoltării sustenabile, conform studiului realizat de Cosmulescu C. G. și alții [113, p.8830], în urma afectării negative a tuturor indicilor burselor de valori europene și internaționale care au condus în timp la acumularea unor disparități regionale semnificative în opinia autorilor Ionescu R.V. și alții [114, p.12]. Această criză economică, din perspectiva autorilor Ionescu R.V. și alții [115, p.102], dublată de criza medicală a survenit pe fondul unui deficit existent la nivel național și a fost precedată de o criză politică pe fondul schimbării echilibrului politic în România, așa cum afirmă Ionescu R.V. și alții [116, p.38], aspect confirmat de cercetarea realizată care demonstrează că în perioada 2010-2020 politica de deficit a fost menținută, România acumulând în mod constant deficit bugetar [117, p.7]. Toți acești factori au avut efecte asupra activității economice, confruntându-ne în prezent cu o nevoie de finanțare neacoperită așa cum afirmă Bunea Ș. [118, p.299], o reducere a lichidității în piață și ca atare există o presiune imediată din partea entităților asupra informației contabile raportate în sensul ajustării negative a acestuia.

În acest context, se constată necesitatea adoptării deciziei contabile privind ajustarea indicatorilor financiari pentru toate entitățile cotate analizate, prin raportare la realitatea economică curentă. Valorile indicatorilor patrimoniali conțin rezistența redundantă bazată pe acumulările anterioare și vor suferi modificări în următoarea perioadă. Acest aspect confirmat din necorelările cu variațiile indicatorilor financiari impune o abordare contabilă bazată pe principiul prudenței, care ar putea preîntâmpina fluctuațiile nesănătoase economice pe baza unor ajustări nerelevante a indicatorilor patrimoniali în primul val, respectiv la producerea disturbării indicatorilor financiari.

Din studiul prezentat rezultă importanța evaluării corecte a situației economice după Ionescu R.V. și alții [119, p.4] inclusiv în perioada de criză economică indusă de pandemia cu Covid 19, conform Ionescu R.V. și alții [120, p.26] și asigurarea trasabilității informației contabile prin aplicarea principiilor IAS 8 și în special a principiului prudenței în opinia altor autori, precum Marabel-Romo J. și alții [74, p.145].

1.4. Concluzii la capitolul 1

Capitolul I cuprinde prezentarea fundamentelor teoretico-metodologice privind politicile contabile și abordările acestora prin prisma prevederilor SNC, IFRS. Cercetarea acestora a permis formularea următoarelor concluzii:

1. Abordarea teoretică s-a realizat din perspectivă globală, fiind evidențiat curentul științific conform căruia se impune ca raportarea financiară unitară să fie implementată la nivel global pentru a răspunde nevoii de informație contabilă transparentă și responsabilă, mai ales pentru entitățile raportoare care aplica IFRS. În cazul studiului nostru, s-a constatat că exista diferențe de interpretare, traducere și adaptare a armonizării, motiv pentru care nu putem vorbi de o armonizare completa a limbajului contabil.

2. Analizând reglementările în domeniu, s-a constatat că conceptul „politici contabile” a fost preluat din IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori” și inclus în reglementările contabile naționale armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, prin care au fost introduse în legislație cerințe exprese cu privire la politicile contabile.

3. Examinarea opiniilor a admis constatarea faptului că politicile contabile sunt subiectul unor ample dezbateri între profesioniști, practicieni și conducerea entităților raportoare pe tema asigurării nevoii de informații financiare de calitate ca suport al deciziei de investire, întrucât orice entitate este obligată să elaboreze, aprobe și să aplice politici contabile care, pe de o parte, trebuie să fie conforme standardelor de contabilitate, iar pe de altă parte, urmează să reflecte în mod adecvat particularitățile funcționării acesteia.

4. Studiind literatura de specialitate, s-a remarcat consolidarea opiniilor savanților internaționali privind conceptualizare politicilor contabile, indicând vastitatea autodeclarată a domeniului care a fost proiectat să acopere transferul de informație contabilă pe parcursul perioadei de gestiune, astfel încât la finalul acesteia situațiile financiare să reprezinte produsul așteptat de părțile interesate în vederea eventualelor decizii privind activități economice ulterioare în cadrul entității având ca suport procesul investițional. În baza cercetărilor efectuate și literaturii

examine, autorul deduce necesitatea definirii noțiunii de pachet al politicilor contabile, argumentând faptul că pentru elemente contabile diferite se aplică individual politica sa contabilă.

5. S-a evidențiat la nivel conceptual că prin politicile contabile se urmăresc, pe de o parte, optimizarea alegerilor de tehnică contabilă, iar, pe de altă parte, comunicarea financiară a entității cu mediul său, astfel încât politicile contabile selectate să determine acțiuni care respectă legea, având la bază obiectivele fixate de conducerea entității. În contextul organizării eficiente a contabilității, autorul recomandă detalierea informațiilor în pachetul de politici contabile, pornind de la aspectele practice și conjunctura în care se desfășoară anumite tranzacții.

6. Cercetarea critică a numeroaselor abordări privind politicile contabile și motivarea faptului că pentru elemente contabile diferite se aplică individual politici contabile, a permis sistematizarea și aprofundarea noțiunii de pachet de politici contabile prin următoarea definiție: *pachetul de politici contabile reprezintă ansamblul politicilor contabile, care favorizează guvernarea activității contabile a entității, înglobând reguli și practici specifice aplicate de entitate la înregistrarea tranzacțiilor în contabilitate, caracterizate prin criterii de reglementabilitate, relevanță, determinabilitate și implementabilitate, în vederea realizării strategiei de dezvoltare a entității pe baza unor informații contabile de calitate cu respectarea standardelor de contabilitate*. Prin această definiție, se tratează scopul politicilor contabile, componența exigențelor, criteriile aplicabilității și legătura cu strategia de dezvoltare a entității.

7. În vederea asigurării rolului de suport în decizia de investire, s-a accentuat nevoia certă de revizuire sustenabilă a cadrului reglementativ privind politicile contabile, reprezentând un instrument fiabil, adaptat scopului pentru care a fost conceput și anume asigurarea unui cadru reglementativ, atribuind verticalitate, transparență și relevanță informației contabile raportate. Autorul a demonstrat că opinia specialiștilor se înclină în favoarea caracterului incert al verticalității conferite informației contabile, în sensul că actualizarea pachetului de politici contabile în funcție de realitățile economice este agreată și aplicată de 51% din profesioniștii contabili respondenți ai studiului, procent care nu asigură credibilitatea metodei de utilizare. În opinia autorului, luarea în considerare a aspectelor cercetate va avantaja organizarea unui sistem fiabil al contabilității, recunoașterii și evaluării elementelor patrimoniale, precum și aprecierii poziției și performanței financiare.

8. În vederea transformării informațiilor din situațiile financiare în unele de calitate, sinteza practicilor contabile privind politicile contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori surprinse de Standardul IAS 8 prevede corectarea tuturor erorile la data raportării în funcție de elementul analizat cu luarea în considerare a ghidurilor de implementare relevante emise de IASB;

9. Pentru soluționarea problemei privind evaluarea corectă a poziției financiare aferentă imobilizărilor supuse deprecierei fizice, morale și economice, în vederea dezvoltării capacității

economice a entităților cu posibilitatea acestora de a accede la o cotă de piață mai semnificativă, s-a arătat că tratamentul activelor imobilizate trebuie să reprezinte un domeniu de interes aparte în pachetul de politici contabile, deoarece metodele de ajustare trebuie selectate în funcție de tipologia activității economice pe care o desfășoară entitatea și în funcție de tipul de activ deținut.

10. Pentru asigurarea fiabilității informației contabile, reflectării fidele a imaginii entității și credibilizării procedurilor de aplicare a ajustărilor prin intermediul provizioanelor, un aspect sensibil îl constituie ajustarea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea valorii activelor prin constituirea de provizioane, care în opinia autorului, trebuie corelate cu prevederile din pachetul de politici contabile.

11. În vederea clarificării dificultății datorată actualei crize economice privind activele circulante de natura stocurilor, apare necesitatea utilizării unui tratament contabil pentru recunoașterea, determinarea valorii contabile până la valoarea realizabilă netă și atingerea acestei valori prin ajustarea la cheltuieli sau venituri în funcție de conjunctura pieței la un moment dat și până la transformarea stocului în venit efectiv încasat.

12. Pentru asigurarea fiabilității informației contabile, cu privire la erorile și omisiunile produse în perioada precedentă, se impune tratarea acestora ca și constatări factuale ale procesului de auditare financiară, ele făcând obiectul unor reconsiderări contabile introduse în rezultatul perioadei curente dacă acestea au o pondere nesemnificativă asupra valorii contabile afectate sau pe baza rezultatului reportat în condițiile în care erorile constatate sunt semnificative. În vederea eficientizării rezultatului financiar, se recomandă monitorizarea acestor erori în vederea diminuării, prin evaluarea anuală a ratei de incidență a erorilor.

13. La nivelul standardelor contabile există mai multe tipuri de valoare, precum valoarea recuperabilă, valoarea realizabilă, valoarea justă, valoarea de reutilizare etc. Practica demonstrează utilizarea valorii juste drept bază de estimare. În opinia autorului, aspectul evaluării necesită o abordare distinctă și trebuie să fie clar definite în pachetul de politici contabile, atât ca sferă de cuprindere, cât ca și domeniu de aplicabilitate.

14. Estimăm că aplicarea unui control intern eficient și în completare cu un audit al situațiilor financiare de încredere, pot crește semnificativ nivelul de fidelitate a imaginii entității, reduce riscul de fraudă și eroare și contribui pe termen lung la atragerea de investiții cu efect asupra creșterii poziției de piață a entității. În opinia autorului, eficiența și eficacitatea utilizării pachetului de politici contabile pot fi mai ridicate sau mai reduse în funcție de rigoarea aplicată utilizării politicilor contabile corelate cu ultimele ajustări ale standardelor și cu realitățile economice aplicabile entității.

2. ABORDĂRI METODOLOGICO-APLICATIVE DE EVALUARE A EFICACITĂȚII PACHETULUI DE POLITICI CONTABILE

Pachetul de politici contabile favorizează guvernarea activității contabile a entității, este în prezent utilizat de către toate entitățile, administrarea acestuia revenind profesioniștilor contabili. Situația actuală plasează pachetul de politici contabile la nivelul unui instrument, de multe ori, inadecvat utilizat și cu o funcționalitate minimizată datorită caracterului general, distributiv și dificil de personalizat.

În vederea constatării situației privind utilitatea și eficacitatea pachetului de politici contabile și fundamentării direcțiilor prioritare de îmbunătățire a performanței financiare prin gestionarea judicioasă a resurselor disponibile, precum și de creștere a transparenței informației contabile în situațiile financiare, ne propunem prin intermediul unui chestionar adresat reprezentanților entităților (top manageri) și profesioniștilor contabili să cercetăm acest aspect. Obiectivul studiului bazat pe chestionar are la bază motivația utilizării eficiente a pachetului de politici contabile prin studiul opiniei profesioniștilor contabili și a top managerilor. Rezultatele obținute vor servi ca bază pentru stabilirea variabilelor unui model statistico-economic.

2.1. Actualitatea practică și relevanța pachetului de politici contabile în elaborarea situațiilor financiare

În vederea obținerii unor informații privind relevanța pachetului de politici contabile, autorul a stabilit următoarele obiective specifice ale cercetării, care rezidă în evaluarea nivelului de conformitate privind utilizarea pachetului de politici contabile în corespondență cu prevederile legislației în vigoare, studierea metodologiei de implementare a pachetului de politici contabile în relație cu standardele SNC, IFRS, conectarea pachetului de politici contabile la rigorile legislației fiscale, determinarea profilului de risc perceput de profesioniști ca urmare a derulării tranzacțiilor financiare, determinarea profilului de contribuitor voluntar al entităților ca răspuns la demersurile organelor fiscale, determinarea variabilelor matricei de vulnerabilitate procedural- contabile pe baza rezultatelor obținute din chestionar. Pentru atingerea obiectivelor ne-am propus evaluarea comprehensivă a acceptanței principiilor contabile în practica curentă, evaluarea utilizării unor politici adecvate pentru activitățile patrimoniale, evaluarea percepției gradului de risc a tranzacțiilor financiare și evaluarea corelării practicilor contabile în relație cu politicile fiscale, așa cum arată autorii Sanguinetti, P. și alții [121, p.255] stabilite la nivel macroeconomic.

Prin tipologia cercetării, studiul se încadrează în categoria cercetării analitico-descriptive bazate pe modele mixte de analiză cantitativă și calitativă a datelor, fiind aplicate tehnici și

proceduri de prelucrare statistică a datelor colectate în perioada noiembrie 2019 – aprilie 2020 prin intermediul programelor dedicate de soft statistic (SPSS versiunea 25 și GRETL versiunea 2019). Colectarea datelor s-a efectuat prin platforma Google Drive utilizând centralizatorul de date Microsoft Excel. În realizarea chestionarului, și ulterior, în etapele de colectare și prelucrare date au fost urmărite principiile de etică, cu respectarea confidențialității și utilizării rezonabile a datelor. Metoda de lucru a reprezentat-o interviul pe bază de chestionar online aplicat profesioniștilor contabili din regiunile nord-est și sud-est ale României. Rezultatele au fost implementate la firme de profil (contabilitate și audit) din R.M. (Compania Intact Asigurări Generale S.A., ISP Inter S.R.L.) și Romania (Euro Info Expert Florea S.R.L., Lexexpert Audit S.R.L., RO.MAR Consulting & Services S.R.L.).

Abordarea indicatorilor a fost una randomizată de natură a preveni uzualitatea raționamentului profesioniștilor în materie de practică contabilă. Pentru o mai bună eficiență în procesarea informației, datele obținute au fost consolidate prin intermediul programului Microsoft Excel, după care s-a aplicat procedeul stratificării pe orizontală și pe verticală a datelor.

Deși au fost trimise invitații de răspuns la chestionar prin toate mijloacele de comunicare (platforme sociale, email, telefon) pentru entitățile din cele două regiuni amintite mai sus am colectat doar 75 de răspunsuri valide, motiv ce induce *ipoteza zero a cercetării și anume rutina profesioniștilor contabili în utilizarea pachetului este atât de mare încât aceștia nu consideră subiectul semnificativ din punct de vedere al impactului asupra activității curente (tabelul 2.1.)*.

Tabelul 2.1. Reprezentativitatea eșantionului (N=75)

Item	Valoare numerică	Observații	Item	Valoare numerică	Observații
N	10000	nr. agenți economici (populație totală)	c	1,96	constantă
p	0,95	incidență	Rezultat	72,4615	
A	0,05	acuratețe	Eșantion minim	73	

Sursa: elaborat de autor

Conform datelor din tabel, testul *Cohran* privind dimensiunea eșantionului selectat de 75 de respondenți la o rată de incidență calculată de 95% cu acuratețe de 0,05% și o constantă estimată pentru palierul de confidență de 95% de 1,96, relevă faptul că *validarea eșantionului este extinsă asupra a 10.000 de entități*.

În vederea precizării profilului activității respondenților, ne-am ghidat de prevederile CAEN (StrE.CAEN), clasificând tipologia activității entității în conformitate cu următoarele segmente: comerț, producție de bunuri de larg consum, producție de bunuri industriale, servicii. Tipologia activității caracterizează profilul utilizării informației contabile, atât prin volumul de

informație utilizat de profesioniști în structură patrimonială (fiind identificate astfel patru tipologii distincte), cât și prin practicile utilizate în abordarea pachetului de politici contabile, diferite de la o tipologie la alta. Conform analizei bazate pe chestionar reprezentativitatea ramurii economice este deținută de prestatorii de servicii, majoritari în rândul respondenților (60% din total respondenți). Celelalte trei tipologii sunt structurate în funcție de reprezentativitatea în cadrul eșantionului astfel: comercianți - 28%, producție bunuri de larg consum - 8% și producție de bunuri industriale - 4% (Fig. 2.1).

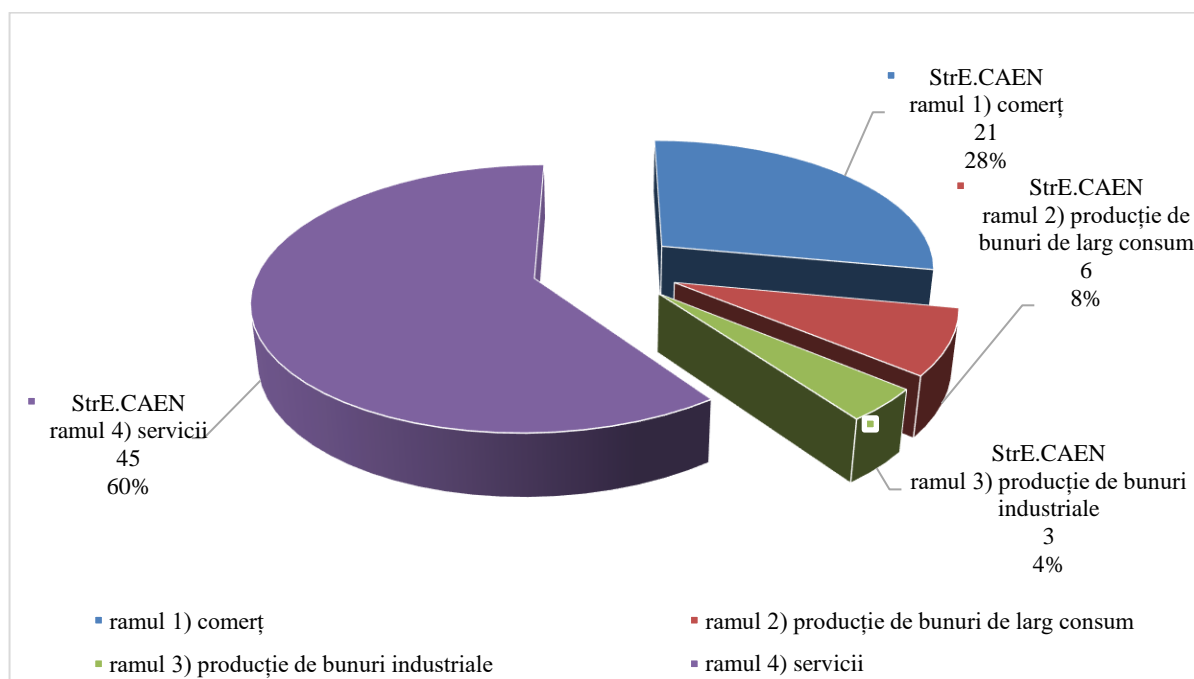


Fig. 2.1. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru indicatorul de structură în conformitate cu clasificarea CAEN

Sursa: elaborat de autor

Datele din figură demonstrează că profesioniștii contabili interesați activează mai degrabă în domenii de activitate, precum serviciile și comerțul și mai puțin în domenii de activitate industrială. Domeniile de activitate aferente prestărilor de servicii și comerțului indică faptul că majoritatea respondenților acționează în numele unor microentități și mai puțin în numele unor entități mici, mijlocii sau mari. Astfel, 33% de respondenți au declarat că entitatea pe care o reprezintă deține active sub 100.000 euro și un număr de până la 10 salariați, ceea ce le încadrează în categoria microentităților, toate aceste entități având capital propriu, exclusiv privat. Doi respondenți (2,6%) au afirmat că reprezintă societăți comerciale cu capital public privat a căror active nu depășesc 100.000 euro. Totalul entităților a căror participare la capital este de natură publică sau parțial publică este de 10 entități din numărul respondenților (13,3%), dintre acestea evidențiindu-se cele două amintite mai sus și o entitate cu cel mult 3 salariați.

Totodată, în scop de analiză, tipologia activității entității în conformitate cu valoarea activelor raportate în bilanț în ultimul an, a fost structurată pe următoarele segmente: până la 10.000 euro; până la 100.000 euro; până la 500.000 euro; până la 1.000.000 euro; până la 5.000.000 euro, respectiv peste 5.000.000 euro. Motivația selectării acestei grile (grilă crescătoare cu ordin de mărime 5x/10x) constă în acoperirea distribuției frecvențelor într-o manieră unitară de natură, a marca diferențele de tratament contabil în funcție de creșterea progresivă a valorii activelor și nu în funcție de dimensiunea entității, datorită pe de o parte, multicriterialității clasificării și pe de altă parte, a reducerii gamei de stratificare în defavoarea unui rezultat analitic semnificativ.

Conform ultimei situații financiare, studiul eșantionului pe secțiunea date de structură cu referire la valoarea activelor raportate, evidențiază faptul că majoritatea respondenților, respectiv 29,33%, au afirmat că această valoare nu a depășit 100.000 de euro. Distribuția confirmă preponderența microentităților în eșantion, astfel, 54,6% dintre respondenți afirmă că entitățile pe care le reprezintă dețin active de până la 1.000.000 euro, în timp ce doar 10,7% dintre respondenți declară că entitățile reprezentate dețin active de peste 5.000.000 euro (respectiv un număr de 8 entități, dintre care cu participare publică un număr de 4 entități). Entitățile a căror valoare a activelor depășește 5.000.000 euro au un număr de peste 50 de salariați, în 62% din cazuri, restul entităților din această categorie dețin un număr de sub 50 de salariați (figura 2.2.).

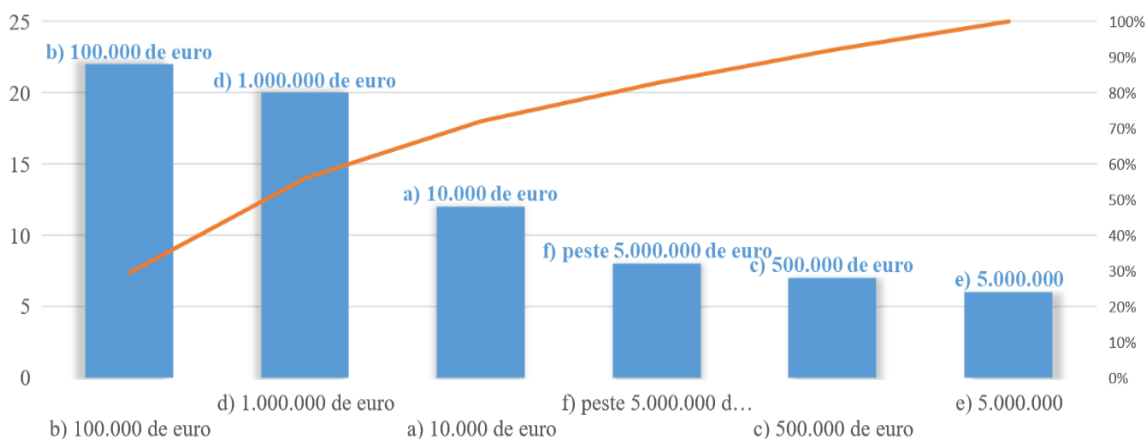


Fig. 2.2. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru valoarea activelor raportate în bilanț de către entități în ultimul an

Sursa: elaborat de autor

Din figura de mai sus, rezultă faptul că pe date de frecvență prin utilizarea diagramei Pareto cele mai frecvente opțiuni ale respondenților sunt pentru o reprezentare a activelor de până în 100.000 de euro și cele mai puține pentru active de până la 5.000.000 euro. În vederea cercetării, studiul eșantionului pe secțiunea date de structură cu referire la dimensiunea resursei umane utilizate, respectiv numărul salariaților angajați cu contract de muncă în ultimul an financiar, s-a efectuat pe 8

paliere de structură: fără salariați, cu cel mult un salariat, cu cel mult 3 salariați, cel mult 10 salariați, cel mult 20 salariați, cel mult 50 salariați, cel mult 100 salariați, peste 100 salariați.

Motivația selectării acestei grile (grilă crescătoare cu ordin de mărime între 2x și 3x) constă în acoperirea distribuției frecvențelor într-o manieră unitară de natură a marca diferențele de tratament contabil în funcție de creșterea progresivă a numărului de salariați și nu în funcție de dimensiunea entității datorită, pe de o parte, multicriterialității clasificării și pe de altă parte a reducerii gamei de stratificare în defavoarea unui rezultat analitic semnificativ.

Studiul eșantionului pe secțiunea numărul salariaților angajați cu contract de muncă în ultimul an financiar, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 21,33%, au afirmat că societatea și-a desfășurat activitatea cu cel mult 3 salariați (figura 2.3).

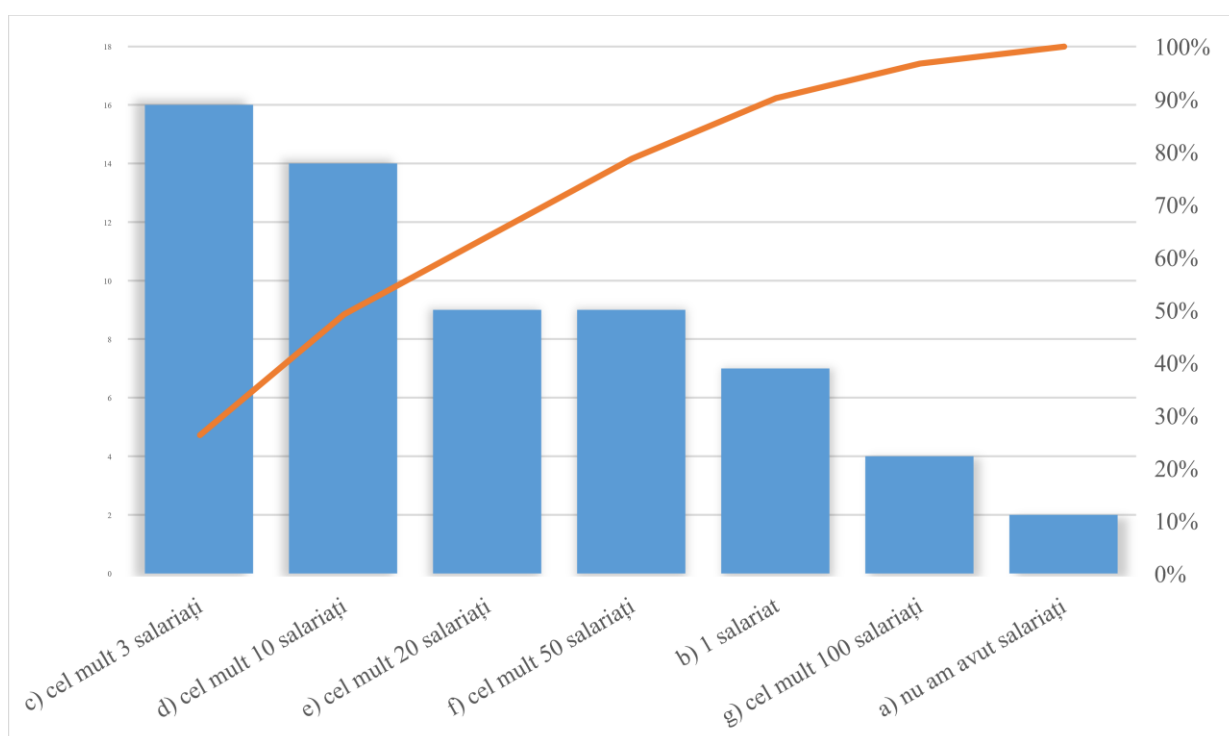


Fig. 2.3. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru numărul salariaților angajați cu contract de muncă în ultimul an

Sursa: elaborat de autor

În plan secundar, se remarcă faptul că respondenții au declarat că 52% din societăți pe care le reprezintă și-au desfășurat activitatea cu cel mult 10 salariați. În raport cu populația totală a eșantionului, un număr foarte redus de respondenți, respectiv 2,67%, au afirmat că societatea și-a desfășurat activitatea fără forță de muncă salariată (domeniul de activitate al acestor entități îl reprezintă prestarea de servicii).

Studiul eșantionului pe secțiunea date de structură cu referire la calitatea/funcția în societate a respondentului s-a efectuat pe 3 paliere a) top manager; b) manager de departament; c) angajat din cadrul departamentului financiar-contabil. Studiul dat evidențiază faptul că majoritatea

respondenților, respectiv 76%, au afirmat că răspund la chestionar în calitate de angajat din cadrul departamentului financiar-contabil. A doua opinie, formulată de respondenții chestionați (13,33%) indică faptul că aceștia răspund la chestionar în calitate de manageri de departament. Cea mai mică parte a respondenților, respectiv 10,67%, au afirmat că răspund la chestionar în calitate de top manageri (figura 2.4).

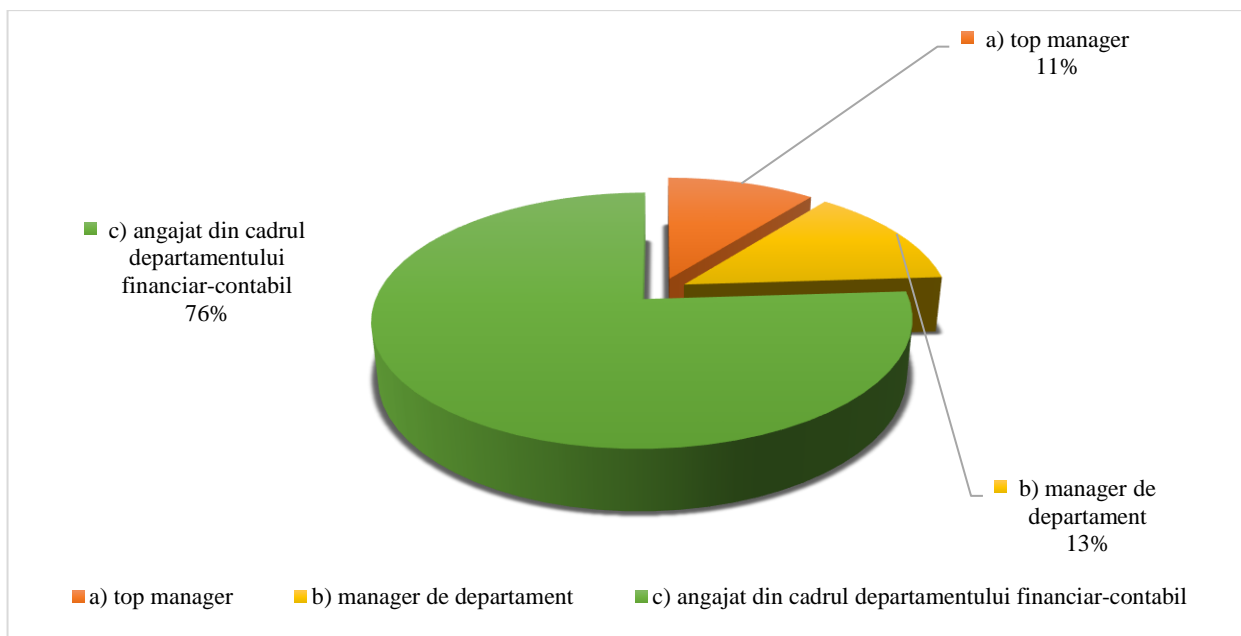


Fig. 2.4. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru Calitatea/Funția în societate a respondentului

Sursa: elaborat de autor

Distribuția respondenților în funcție de poziția ocupată în cadrul entității reflectă faptul că majoritatea respondenților sunt direct interesați de aplicarea pachetului de politici contabile (87% din respondenți), iar restul de 13% sunt beneficiari indirecți a unei eventuale optimizări a pachetului. În vederea cercetării mai ample, studiul eșantionului pe secțiunea date de structură cu referire la structura acționariatului entității, s-a efectuat pe 5 paliere: a) privat străin; b) privat românesc; c) privat mixt; d) public-privat; e) public.

Astfel, rezultatele evidențiază faptul că majoritatea respondenților (69,33%) au afirmat că capitalul societății este preponderent privat românesc. Subsecvent opiniei majoritare, cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 12%) indică faptul că participația la capitalul societății este preponderent străină și privată. Un număr redus de respondenți (1,33%), au afirmat că capitalul societății este public, iar 12% dintre respondenți au afirmat că natura participației la capital este public-privată (Anexa 7 Fig. A.7.1.). În acest context, deducem că în acord cu legislația în vigoare, cel puțin 13% dintre respondenți sunt supuși obligației de efectuare a auditului situațiile financiare.

Din studiul eșantionului pe secțiunea date de structură cu referire la afilierea entității la un grup de firme, efectuat pe 2 paliere (variabilă logică de tip da-nu), se evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 76%, au afirmat că societatea nu este afiliată unui grup de firme. Cea mai mică parte a respondenților (24%), au afirmat că societatea este afiliată unui grup de firme. Reprezentativitatea monitorizării tranzacțiilor cu părți afiliate este de 24% în interiorul eșantionului, iar raportat la nivel de reprezentare rezultatele indică faptul că 2 400 din 10 000 de firme au obligația monitorizării acestui tip de tranzacție.

Studiul eșantionului pe secțiunea date de structură cu referire la externalizarea structurii de contabilitate, realizat pe variabila logică (de tip da-nu), demonstrează că majoritatea respondenților respectiv 89,33%, au afirmat că structura de contabilitate a entității care realizează evidența contabilă este externalizată. În raport cu populația totală a eșantionului, un număr foarte redus de respondenți respectiv 10,67%, au afirmat că structura de contabilitate a companiei care realizează evidența contabilă nu este externalizată. Se observă un trend majoritar al fenomenului de externalizare a structurii financiar-contabile și a polarizării acestei activități către firmele de specialitate, membre CECCAR, aspect care pe o parte indică dificultatea de organizare și neîncrederea în rezultatele unei echipe proprii de profesioniști contabili, iar pe de altă parte faptul că resursele financiare alocate prin externalizare sunt mai mici decât în cazul funcționării unui departament intern. Acest lucru la nivelul pachetului de politici contabile prezumă utilizarea variantei standardizate (puțin personalizată/adaptată nevoilor entității), reducând utilitatea și importanța acestuia.

Studiul eșantionului pe secțiunea date de structură cu referire la programele adiționale de tip ERP/CRM, realizat pe variabila logică (de tip da-nu), confirmă că majoritatea respondenților (76%) utilizează pe lângă softul de contabilitate și acest tip de programe adiționale (Anexa 7 Fig. A.7.2.). Confruntând cu datele prezentate rezultă o diferență de utilizatori ai softurilor de tip ERP/CRM (13.33%) care preferă să utilizeze ca suport pentru decizia managerială software specializat de tip ERP/CRM. Acest fapt demonstrează că informația contabilă furnizată de departamentul de specialitate externalizat nu întrunește condițiile de suport a deciziei manageriale. În acest context, recomandăm remedierea prin intermediul creării unui pachet de politici contabile corelat cu nevoia de informații a managementului, în vederea luării deciziilor manageriale.

2.2. Evaluarea eficacității pachetului de politici contabile pe baza datelor analitice ale chestionarului realizat

În vederea prevenirii uzualității raționamentului profesioniștilor în materie de practică contabilă, datele analitice au fost abordate randomizat, în cadrul chestionarului. Totodată, în raport

cu scopul cercetării, cu referire la utilizarea pachetului de politici contabile s-a efectuat pe variabila logică rafinată după nivelul de externalizare a procedurii de redactare.

Astfel, studiul eșantionului pe secțiunea analitică, evidențiază că majoritatea respondenților, respectiv 81,33%, au afirmat că utilizează un pachet de politici contabile elaborat la nivelul societății. A doua opinie formulată de respondenții chestionați (10,67%) indică faptul că aceștia nu utilizează un pachet de politici contabile. Cea mai mică parte a respondenților, respectiv 8%, au afirmat că utilizează un pachet de politici contabile elaborat de un consultant. Datele obținute ne permit să constatăm că cel puțin 10% dintre respondenți nu utilizează un pachet de politici contabile, ceea ce în raport cu nivelul de reprezentativitate calculat al eșantionului indică faptul că 1 000 din 10 000 de firme nu utilizează un pachet de politici contabile. În acest context, ținând cont de obligativitatea legislației în vigoare (OMFP 1804/2014 și Legea 82/1990, prin care se stipulează sancțiuni de până la 4.000 lei pentru nedeținerea pachetului de politici contabile), evidențiem un nivel de încredere redus al conducerii (Anexa 4 Fig. A.4.1.).

Neutilizarea pachetului de politici contabile se realizează preponderent de către entitățile din sectorul prestărilor de servicii (6 din 8 cazuri, respectiv 75%) și sporadic de către cele din sectorul de comerț (25%, în special acele entități care dețin active de până la 100.000 euro). Totodată, se remarcă și faptul că în sectorul prestărilor de servicii pe segmentul entităților cu active sub 100.000 euro se apelează cel mai frecvent (4 din 6 cazuri, respectiv 66%) la elaborarea pachetului de politici contabile de către un consultant. Firmele din sectorul industrial elaborează pachetul de politici contabile la nivelul societății, și doar în anumite cazuri apelează la consultanță pentru redactarea pachetului (o entitate cu active deținute în valoare de până la 1.000.000 euro). În cazul entităților din comerț, a căror active depășesc 5.000.000 euro se constată o evoluție bipolară a realizării pachetului de politici contabile de către un consultant sau la nivelul entității. Nu s-au constatat neutilizări ale pachetului de politici contabile pentru entității cu active de peste 5.000.000 euro, acest aspect fiind reglementat prin legislația în vigoare, atât prin obligativitatea monitorizării activității acestor tipuri de entități, cât și prin nevoia de utilizare a pachetului pentru rulaje patrimoniale semnificative.

Analiza, cu referire la utilizarea unei proceduri/instrucțiuni formalizate în activitatea de inventariere - AlnE.PROC.INV s-a axat pe 3 direcții principale de cercetare: a) da, elaborată la nivelul societății; b) da, elaborată de un consultant; c) nu se utilizează. Majoritatea respondenților (86,67%), au afirmat că utilizează o procedură formalizată sau o instrucțiune de lucru elaborată la nivelul entității. Cea de a doua opinie formulată de respondenții chestionați (9,33%) certifică că aceștia utilizează o procedura formalizată sau o instrucțiune de lucru elaborată de către un consultant. Doar

4% dintre respondenți nu utilizează în activitatea de inventariere proceduri formalizate sau instrucțiuni de lucru.

Analiza stratificată (Anexa 4 Fig. A.4.2.) demonstrează că doar entitățile care prestează servicii și a căror active nu depășesc 100.000 euro (2 din 3 cazuri) sau 1.000.000 euro (1 din 3 cazuri) nu utilizează o procedură formalizată sau o instrucțiune de lucru în activitatea de inventariere. Cele mai frecvente cazuri (4 din 7) în care se apelează la un consultant pentru elaborarea procedurii de inventariere sunt din domeniul prestării serviciilor, respectiv din sectorul comercial (2 din 7 cazuri). Foarte rar (1 din 7 cazuri) în sectorul industrial se apelează la un consultant pentru elaborarea acestei proceduri. Studiul eșantionului pe secțiunea analitică, în raport cu scopul cercetării, cu referire la recunoașterea și utilizarea în practică a principiilor contabile, se realizează în relație cu prioritizarea impactului aplicării acestora asupra sustenabilității economice a entității așa cum arată și Zlati M.L. și alții [122, p.256]. Studiul evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 33,33%, au afirmat că aplică și acordă o importanță sporită principiului prudenței (figura 2.5.).

Recunoașterea și utilizarea în practică a principiilor contabile în relație cu prioritizarea impactului aplicării acestora asupra sustenabilității economice a entității	a) principiul permanenței metodelor	1	16,0%
	b) principiul prudenței	2	33,3%
	c) principiul contabilizării și prezentării elementelor din bilanț și din CPP având în vedere fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză	3	9,3%
	d) principiul necompensării	4	0%
	e) principiul continuității activității	5	17,3%
	f) principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție	6	2,7%
	g) principiul pragului de semnificație	7	1,3%
	h) principiul contabilității de angajamente	8	16,0%
	i) principiul intangibilității	9	1,3%
	j) principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii	10	2,7%

Fig. 2.5. Recunoașterea și utilizarea în practică a principiilor contabile în relație cu prioritizarea impactului aplicării acestora asupra sustenabilității economice a entității

Sursa: elaborat de autor în baza [61, p.12-13]

În același timp, se remarcă cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 33,3%) ce indică faptul că aceștia aplică și acordă o importanță sporită principiului contabilității de angajamente (16%). În raport cu populația totală a eșantionului, un număr foarte redus de respondenți, respectiv 1,3%, au afirmat că aplică și acordă o importanță sporită principiului pragului de semnificație (Anexa 6 Tabelul A.6.1.).

Recunoașterea și utilizarea în practică a principiilor contabile în relație cu prioritizarea impactului aplicării acestora asupra sustenabilității economice a entității (*prin recunoașterea celui de al doilea principiu ca importanță și impact*), evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 20,45%, au afirmat că aplică și acordă o importanță sporită principiului contabilizării și prezentării elementelor din bilanț și din situația contului de profit și pierdere, având în vedere fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. În același timp, subsecvent opiniei majoritare, cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 13,65%) indică faptul că aceștia aplică și acordă o importanță sporită principiului intangibilității. (Anexa 4 Fig. A.4.3.).

Conform distribuției stratificate se remarcă alocarea preponderentă a opțiunilor în favoarea a principiului prudenței, continuității activității și permanenței metodelor și slaba reprezentativitate în clasificarea piramidală a principiului evaluării la cost, în special pentru entitățile cu active mai mari de 5.000.000 euro, care activează pe segmentul industrial.

Recunoașterea și înregistrarea rezultatelor aplicării metodelor de amortizare prevăzute în pachetul de politici contabile, coroborat cu recunoașterea și înregistrarea diferențelor între rezultatele contabile și fiscale ale tratamentului contabil aplicat, s-a axat pe 3 direcții principale de cercetare (variabile dihotomice da/nu/nu știu). Studiul eșantionului pe secțiunea analitică, în raport cu scopul cercetării, cu referire la recunoașterea și înregistrarea rezultatelor aplicării metodelor de amortizare prevăzute în pachetul de politici contabile, coroborat cu recunoașterea și înregistrarea diferențelor între rezultatele contabile și fiscale ale tratamentului contabil aplicat, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 61,33%, au afirmat că din punct de vedere al duratei și metodei de amortizare la nivelul societății nu se înregistrează diferențe între rezultatele contabile și cele fiscale. În același timp, a doua opinie formulată de respondenții chestionați (24%) indică faptul că din punct de vedere al duratei și metodei de amortizare la nivelul societății se înregistrează diferențe între rezultatele contabile și cele fiscale. Cea mai mică parte a respondenților respectiv 14,67%, au afirmat că nu cunosc dacă din punct de vedere al duratei și metodei de amortizare la nivelul societății se înregistrează diferențe între rezultatele contabile și cele fiscale. Acest segment de respondenți este format în principal din entități care activează în sectorul serviciilor (9 din 11 cazuri) și sectorul comercial (1 din 11 cazuri), entități ale căror active nu depășesc 100.000 euro (5 din 11 cazuri) sau 1.000.000 euro (4 din 11 cazuri).

Din analiza stratificată a distribuțiilor piramidale (Anexa 4 Fig. A.4.4.). rezultă că majoritatea entităților care înregistrează diferențe între amortizarea contabilă și amortizarea fiscală activează în domeniul prestărilor de servicii (12 din 17 cazuri), urmate de sectorul comercial (3 din 17 cazuri) și sectorul industrial (2 din 17 cazuri). Valoarea activelor entităților care

înregistrează diferențe între rezultatele contabile și cele fiscale nu depășește 1.000.000 euro (15 din 17 cazuri). În două cazuri valoarea activelor deținute depășește 5.000.000 euro. Studiul eșantionului pe secțiunea analitică, în raport cu scopul cercetării, cu referire la metoda utilizată pentru evaluarea ieșirilor de stocuri, s-a axat pe 3 direcții principale de cercetare aplicarea metodei primul intrat – primul ieșit (FIFO), aplicarea metodei primul intrat – primul ieșit (FIFO) respectiv aplicarea metodei pe loturi. Studiul eșantionului pe secțiunea analitică, în raport cu scopul cercetării, cu referire la metoda utilizată pentru evaluarea ieșirilor de stocuri fungibile/confundabile, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 65,33%, au afirmat că utilizează metoda primul intrat – primul ieșit (FIFO). În același timp, subsecvent opiniei majoritare, cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 65,34%) indică faptul că aceștia utilizează metoda primul intrat – primul ieșit (FIFO). În raport cu populația totală a eșantionului, un număr foarte redus de respondenți respectiv 1,33%, au afirmat că utilizează metoda pe loturi (Anexa 4 Fig. A.4.5.).

În mare parte utilizarea metodei FIFO este o opțiune exprimată de reprezentanții entităților prestatoare de servicii (36 din 49 de cazuri) și de firmele din comerț (11 din 49 de cazuri), firmele din sectorul industrial utilizând foarte rar această metodă pentru evaluarea de stocuri. În ceea ce privește utilizarea metodei costului mediu ponderat se constată faptul că există o distribuție mai omogenă pe toate palierele de reprezentativitate a valorii patrimoniale cu referire la entitățile din diferite domenii de activitate.

În chestionar, a fost introdus și studiul privind aplicarea politicilor contabile privind constituirea și/sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea/pierderea de valoare a activelor [123] și cheltuieli - AlnE.AJUSTARI, cu patru variante de distribuție a opiniei respondenților: a) se respectă prevederile specifice din pachetul de politici contabile integral; b) se respectă prevederile specifice din pachetul de politici contabile partial; c) uneori se respectă prevederile specifice din pachetul de politici contabile; d) nu știu. Acest aspect, evidențiază faptul că majoritatea respondenților, respectiv 66,67%, respectă integral prevederile specifice din pachetul de politici contabile. În același timp, a doua opinie formulată de respondenții chestionați (22,67%) indică faptul că aceștia respectă parțial prevederile specifice din pachetul de politici contabile. Cea mai mică parte a respondenților respectiv 2,67%, au afirmat că uneori respectă prevederile specifice din pachetul de politici contabile. Conform distribuției piramidale (Anexa 4 Fig. A.4.6.) rezultă faptul că aplicarea politicilor contabile privind constituirea și/sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea/pierderea de valoare a activelor (constituirea de provizioane și cheltuieli) este cunoscută de marea majoritate a respondenților, excepție făcând unele entități din sectorul prestării serviciilor și una din sectorul comercial. Din punct de vedere al stratificării în funcție de nivelul

activelor deținute de entitate se constată că excepțiile de la prevederile specifice din pachetul de politici contabile se înregistrează în special la entitățile a căror active nu depășesc 100.000 euro (7 din 8 cazuri).

În chestionar a fost introdus și studiul privind tratamentul erorilor și/sau omisiunilor produse în perioada precedentă - AInE.ERORI, cu patru variante de distribuție a opiniei respondenților: a) acestea trebuie corectate pe baza rezultatului exercițiului curent; b) acestea trebuie corectate pe baza rezultatului reportat; c) acestea trebuie corectate pe baza rezultatului exercițiului curent pentru erorile sunt ne semnificative) și pe baza rezultatului reportat pentru erorile semnificative; d) nu știu.

Constatarea în exercițiul curent a erorilor și/sau omisiunilor produse în perioada precedentă, arată faptul că majoritatea respondenților respectiv 40%, au afirmat că acestea trebuie corectate pe baza rezultatului reportat. Se remarcă că cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 34,67%) indică faptul că erorile trebuie corectate pe baza rezultatului perioadei curente (Anexa 7 Fig. A.7.3.).

În conformitate cu distribuția piramidală a variabilelor indicatorului se observă că un număr foarte redus de respondenți respectiv 4%, au afirmat că nu cunosc metoda de recunoaștere adecvată, acest subeșantion rezidual fiind constituit doar din entități care activează pe segmentul prestării serviciilor. Distribuția în funcție de active arată că există pentru entitățile care dețin active semnificative (peste 500.000 euro) o predilecție de a aplica ajustările/corecțiile pe baza rezultatului reportat, iar pentru entitățile cu active de până în 100.000 euro distribuția reflectă practica corectării erorilor pe baza rezultatului exercițiului curent (Anexa 4 Fig. A.4.7.).

Eșantionul a fost chestionat în secțiunea analitică asupra bazelor de evaluare agregate uzual în funcție de specificul tranzacțiilor societății - AInE.TRANZACTII, pe șase paliere de evaluare, care plasează valoarea în funcție de metoda de evaluare agreată: a) valoare recuperabilă; b) valoarea realizabilă; c) valoarea justă; d) valoare de utilizare; e) costul curent; f) costul istoric. În chestionar a fost introdus și studiul, cu referire la baze de evaluare agreate uzual în funcție de specificul tranzacțiilor societății, care evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 32%, au afirmat că mai uzuală specificului tranzacțiilor societății este baza de evaluare reprezentată de valoarea justă. Conform Hsu A.W, și alții [124, p.64], valoarea justă reflectă cel mai bine beneficiul economic, inclusiv în sectorul agricol conform IAS 41 - Agricultura [125], aceasta putând fi realist estimată conform Mateș D. și Grosu V. [126, p.64]. În același timp, a doua opinie formulată de respondenții chestionați (25,33%) indică faptul că mai uzuală specificului tranzacțiilor societății este baza de evaluare reprezentată de costul istoric. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului în funcție de indicatorii de structură (Anexa 4 Fig. A.4.8.),

domeniu de activitate și valoarea activelor, constatându-se faptul că pentru active de până în 100.000 de euro bazele de evaluare agregate vizează preponderent utilizarea costului curent și a valorii realizabile. Valoarea justă deține o repartizare omogenă de optenabilitate pentru entități din toate domeniile de activitate, indiferent de valoarea activelor, în timp ce costul istoric este mai bine reprezentat ca bază de evaluare în cazul entităților a căror active depășesc 500.000 euro. Cea mai mică parte a respondenților respectiv 2,67%, au afirmat că mai uzuală specificului tranzacțiilor societății este baza de evaluare reprezentată de valoarea de utilizare.

Studiul eșantionului pe secțiunea analitică, în raport cu scopul cercetării, cu referire la utilizarea metodei de amortizare - AlnE.AMORTIZARE, în funcție de specificul imobilizărilor și în conformitate cu prevederile pachetului de politici contabile, s-a axat pe 4 direcții principale de cercetare: a) accelerată; b) degresivă cu influența uzurii morale; c) degresivă fără influența uzurii morale; d) liniară. Analiza utilizării metodei de amortizare în funcție de specificul imobilizărilor și în conformitate cu prevederile pachetului de politici contabile, evidențiază faptul că majoritatea respondenților, respectiv 80%, au afirmat că cea mai uzuală metodă este amortizarea liniară. În același timp, se remarcă cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 8%), care indică metoda de amortizare accelerată. Un număr redus de respondenți, respectiv 5,33%, au afirmat că funcție de specificul imobilizărilor și în conformitate cu prevederile pachetului de politici contabile este mai uzuală amortizarea degresivă fără influența uzurii morale (Anexa 4 Fig. A.4.9.). Se constată că amortizarea accelerată este utilizată de entități a căror patrimoniu cuantificat prin valoarea activelor deținute nu depășește 1.000.000 euro, în timp ce amortizarea degresivă cu sau fără influența uzurii morale este sporadic utilizată ca metodă de către entități preponderent din segmentul comercial sau al prestărilor de servicii, cu o singură excepție și anume entitățile din sectorul industrial utilizează amortizarea liniară.

În chestionar a fost introdus și studiul cu referire la evaluarea eficienței pachetului de politici contabile - AlnE.EFICIENTA.MPC, care s-a centrat pe 3 direcții principale de cercetare: a) foarte eficientă; b) eficientă; c) ineficientă). Evaluarea eficienței pachetului de politici contabile, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 68%, au afirmat că aplicarea pachetului de politici contabile este eficientă. Subsecvent opiniei majoritare, cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 29,33%) indică faptul că aplicarea pachetului de politici contabile este foarte eficientă. Un număr foarte redus de respondenți, respectiv 2,67%, au afirmat că aplicarea pachetului de politici contabile este ineficientă, aceste entități fiind din segmentul prestărilor de servicii sau comerțului, câte o entitate din fiecare sector (Anexa 4 Fig. A.4.10.).

Analiza privind utilizarea practicilor contabilității creative adoptate - AInE.CTBCREATIV, s-a axat pe 3 direcții principale de cercetare: a) întotdeauna de evitat; b) posibil de evitat în condiții expres prevăzute în lege; c) practicabile dacă există prevederi legislative neclare, practicabile dacă obiectivele financiare o impun). Astfel, majoritatea respondenților respectiv 45,33%, au afirmat că practicile contabilității creative sunt practicabile dacă există prevederi legislative neclare, ori practicabile dacă obiectivele financiare o impun. Se poate observa (Anexa 7 Fig. A.7.4.) că respondenții chestionați în procent de 32% declară că sunt împotriva utilizării practicilor contabilității creative.

Analiza distribuției piramidale (Anexa 4 Fig. A.4.11.) arată că cea mai mică parte a respondenților respectiv 22,67%, sunt de părere că practicile contabilității creative sunt de evitat doar în condiții expres prevăzute în lege, distribuția din figură demonstrând faptul că cu 3 excepții opinia privind acest aspect este deținută de entități care activează pe segmentul comercial (5 din 17 cazuri) sau de entități care activează pe segmentul prestărilor de servicii (9 din 17 cazuri). O altă observație este cea a disponibilității aplicării practicilor de contabilitate creativă condiționate de prevederi legislative neclare sau de interesul intern al entității, preponderent în rândul entităților cu active patrimoniale mici, de sub 100.000 euro (21 din 34 de cazuri).

Studiul eșantionului pe secțiunea analitică, în raport cu scopul cercetării, cu referire la oportunitatea utilizării metodei de evaluare a bunurilor la cost istoric - AInE.COSTIST, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 48%, au afirmat că în acord cu prevederile pachetului de politici contabile oportunitatea utilizării evaluării bunurilor la cost istoric apare la înregistrarea în contabilitate a bunului, care s-a axat pe 4 direcții principale de cercetare: a) la înregistrarea în contabilitate a bunului; b) cu ocazia ieșirii acestuia; c) cu ocazia inventarierii anuale; d) cu ocazia reevaluării. În plan secundar, se remarcă cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 25,33%), care indică faptul că în acord cu prevederile pachetului de politici contabile oportunitatea utilizării evaluării bunurilor la cost istoric se manifestă la scoaterea din evidența contabilă a bunului. Cea mai mică parte a respondenților, respectiv 9,33%, au afirmat că în acord cu prevederile pachetului de politici contabile oportunitatea utilizării evaluării bunurilor la cost istoric apare cu ocazia inventarierii anuale. Oportunitatea utilizării metodei de evaluare a bunurilor la cost istoric (Anexa 4 Fig. A.4.12.) este apreciată a fi realizabilă cu ocazia inventarierii anuale de către entități din segmentul prestării de servicii a căror active nu depășesc 500.000 euro, în timp ce aplicarea acestei metode cu ocazia reevaluării se identifică cu o distribuție mai omogenă a opțiunilor în rândul entităților din toate sectoarele de activitate, cu excepția sectorului industrial în care această practică este sporadică, aceste entități utilizând metoda preponderent la înregistrarea în contabilitate a bunului.

În chestionar a fost introdus și studiul cu referire la tratamentul contabil privind diferențele negative constatate la inventariere - AlnE.INV.DIFN, în acord cu practicile din pachetul de politici contabile, care s-a axat pe 4 direcții principale de cercetare: a) se impută gestionarului; b) se compensează cu plusurile constatate dacă este cazul; c) se scad pe cheltuieli; d) nu se menționează. Analiza tratamentului contabil privind diferențele negative constatate la inventariere în acord cu practicile din pachetul de politici contabile, evidențiază faptul că majoritatea respondenților, respectiv 38,67%, au afirmat că diferențele negative constatate la inventariere în acord cu practicile din pachetul de politici contabile se scad pe cheltuieli. A doua opinie, formulată de respondenții chestionați (32%) indică faptul că diferențele negative constatate la inventariere în acord cu practicile din pachetul de politici contabile se compensează cu plusurile constatate dacă este cazul. În raport cu populația totală a eșantionului, un număr foarte redus de respondenți respectiv 2,67%, au afirmat că diferențele negative constatate la inventariere în acord cu practicile din pachetul de politici contabile nu se menționează (Anexa 4 Fig. A.4.13.). Analiza scoate în evidență lipsa mențiunilor privind tratamentele contabile privind diferențele negative constatate la inventariere, doar în cazul entităților care activează în sectorul prestărilor de servicii (4 din 4 cazuri), iar în cazul imputării acestor diferențe gestionarului practica este mult mai frecventă în situația în care entitatea care impută deține active de sub 100.000 euro (15 din 20 de cazuri).

În chestionar a fost introdus și studiul cu referire la tratamentul contabil privind diferențele negative valorice - AlnE.INV.DIFNV, în acord cu practicile din pachetul de politici contabile cu 4 direcții principale de cercetare: a) acestea să fie înregistrate sub forma amortizărilor; b) acestea să fie înregistrate sub forma ajustărilor sau provizioanelor; c) acestea să fie înregistrate prin altă metodă; d) diferențele negative valorice constatate la inventariere nu se înregistrează. Tratamentul contabil privind diferențele negative valorice în acord cu practicile din pachetul de politici contabile, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 62,67%, au afirmat că acestea trebuie să fie înregistrate sub forma ajustărilor sau provizioanelor. În același timp, subsecvent opiniei majoritare, cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 21,33%) indică faptul că acestea trebuie să fie înregistrate sub forma amortizărilor. Cea mai mică parte a respondenților respectiv 2,67%, au afirmat că acestea trebuie să fie înregistrate prin altă metodă. Se observă faptul că tratamentul contabil privind diferențele negative valorice în acord cu practicile din pachetul de politici contabile se realizează prin altă metodă doar în cazul entităților din segmentul prestărilor de servicii și doar în cazul în care acestea dețin o valoare patrimonială mai mare de 1.000.000 euro. O altă concluzie, care rezultă (Anexa 4 Fig. A.4.14.) este aceea că în sectorul industrial tratamentul contabil privind diferențele negativ valorice prevede ca aceste diferențe să fie înregistrate sub forma ajustărilor sau provizioanelor.

Analiza cu referire la principiile care stau la baza înregistrării în contabilitate a diferențelor valorice constatate la inventariere, s-a axat pe 3 direcții principale de cercetare: a) principiul prudenței; b) pragul de semnificație; c) intangibilitatea bilanțului). Studiul privind aplicarea principiilor care stau la baza înregistrării în contabilitate a diferențelor valorice constatate la inventariere, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 65,33%, apreciază că principiul care stă la baza înregistrării în contabilitate a diferențelor valorice constatate la inventariere este principiul prudenței. În același timp, se remarcă cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 18,67%) precum că principiul care stă la baza înregistrării în contabilitate a diferențelor valorice constatate la inventariere este principiul intangibilității bilanțului. În raport cu populația totală a eșantionului, un număr foarte redus de respondenți respectiv 16%, au afirmat că principiul care stă la baza înregistrării în contabilitate a diferențelor valorice constatate la inventariere este principiul pragului de semnificație (Anexa 7 Fig. A.7.5.). În conformitate cu analiza stratificată (Anexa 4 Fig. A.4.15.) rezultă faptul că în ceea ce privește principiile care stau la baza înregistrării în contabilitate a diferențelor valorice constatate la inventariere, pragul de semnificație este utilizat de entitățile din segmentul prestărilor de servicii dacă valoarea activelor nu depășește 10.000 de euro, iar pe segmentul industrial constatăm o preponderență a aplicării principiului prudenței (5 din 6 cazuri).

Studiul cu referire la prevederile pachetului de politici contabile al societății pentru aplicarea metodei costului standard, scoate în evidență faptul că majoritatea respondenților respectiv 58,67%, s-au pronunțat pentru aplicarea metodei costului standard, pachetul de politici contabile al societății prevede stabilirea și înregistrarea într-un cont separat (diferențe de preț) a diferenței dintre prețul efectiv și cel standard. În același timp, a doua opinie formulată de respondenții chestionați (32%) indică faptul că pentru aplicarea metodei costului standard, pachetul de politici contabile al societății prevede stabilirea unui preț unic de înregistrare a intrărilor și ieșirilor. Cea mai mică parte a respondenților respectiv 9,33%, au afirmat că pentru aplicarea metodei costului standard, pachetul de politici contabile al societății prevede neînregistrarea diferențelor de preț. În ceea ce privește aplicarea metodei costului standard aceasta se realizează preponderent prin stabilirea unui preț unic de înregistrare a intrărilor și ieșirilor în cadrul entităților care dețin active de cel mult 100.000 euro (Anexa 4 Fig. A.4.16.). Neînregistrarea diferențelor de preț reprezintă o practică abordată preponderent de către entitățile prestatoare de servicii (6 din 7 cazuri).

Studiul eșantionului pe secțiunea analitică, în raport cu scopul cercetării, cu referire la prevederile pachetului de politici contabile al societății pentru aplicarea metodei costului mediu ponderat, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 54,67%, au afirmat că

evaluarea bunurilor ieșite se calculează prin această metodă o singură dată, la sfârșitul lunii. În același timp, se remarcă cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 33,33%) respectiv evaluarea bunurilor ieșite se calculează prin această metodă după fiecare intrare. În raport cu populația totală a eșantionului, un număr foarte redus de respondenți respectiv 12%, au afirmat că evaluarea bunurilor ieșite se calculează prin această metodă la începutul tranzacției. Remarcăm că în ceea ce privește aplicarea metodei costului mediu ponderat, entitățile din segmentul prestărilor de servicii procedează la evaluarea bunurilor ieșite prin această metodă, în special în cazul în care aceste entități dețin active de până la 100.000 euro. Pe sectorul industrial se constată aplicarea practicilor după fiecare intrare, în special pentru entitățile care dețin active de peste 500.000 euro (Anexa 4 Fig. A.4.17.).

Studiul cu referire la amortizarea activelor corporale, scoate în evidență faptul că majoritatea respondenților respectiv 46,67%, au afirmat că se utilizează durata de utilizare. În același timp, subsecvent opiniei majoritare, cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 41,33%) indică faptul că aceștia utilizează durata de viață economică. Un număr redus de respondenți respectiv 1,33%, au afirmat că nu cunosc metoda de determinare. Din studiu rezultă că amortizarea activelor corporale se realizează conform prevederilor pachetului de politici contabile cu luarea în considerare a duratei de utilizare sau economică, indiferent de domeniul de activitate sau valoarea activelor deținute de către entitate. În cazul firmelor prestatoare de servicii (6 din 8 cazuri) sau a firmelor care activează în domeniul comercial (2 din 8 cazuri) amortizarea se realizează cu luarea în considerare a evoluției procesului tehnologic. O singură entitate din zona prestărilor de servicii a afirmat că nu cunoaște metoda de determinare.

Studiul eșantionului pe secțiunea analitică, cu referire la prevederile pachetului de politici contabile privind aplicarea procedurii de conservare a activelor corporale, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 30,67%, au afirmat că pachetul de politici contabile prevede înregistrarea cheltuielilor cu depozitarea și întreținerea, dacă este cazul. În același timp, a doua opinie formulată de respondenții chestionați (24%) indică faptul că pachetul de politici contabile prevede neamortizarea acestora. Cea mai mică parte a respondenților respectiv 10,67%, au afirmat că pachetul de politici contabile prevede înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor aferente ajustărilor pentru deprecierea contabilă (Anexa 4 Fig. A.4.18.).

Analiza efectuată cu referire la reglementarea în pachetul de politici contabile a motivării modificării duratei de amortizare a activelor corporale, a permis observarea comportamentului majoritar al profesioniștilor (29,33%) care au afirmat că motivarea este reprezentată de modificarea semnificativă a condițiilor de utilizare. În plan secundar (cu marjă de reprezentativitate de 16%) profesioniștii au motivat perioada de conservare a activului datorită întreruperii utilizării acestuia. În

raport cu populația totală a eșantionului, un număr foarte redus de respondenți respectiv 5,33%, au afirmat că motivarea este reprezentată de evoluția accelerată a progresului tehnologic, firmele activând în special în acest caz în sectorul prestărilor de servicii și comercial, iar valoarea activelor deținute nedepășind valoarea de 500.000 euro.

În chestionar a fost introdus și studiul cu referire la prevederile pachetului de politici contabile privind scoaterea din evidență a activelor imobilizate, care relevă faptul că majoritatea respondenților respectiv 50,67%, au afirmat că scoaterea din evidență se realizează la casarea activului. În același timp, a doua opinie formulată de respondenții chestionați (32%) indică faptul că scoaterea din evidență se realizează la cedarea activului (Anexa 7 Fig. A.7.6.). Cea mai mică parte a respondenților respectiv 6,67%, au afirmat că se realizează la cedarea parțială a activului (pe componente), aceste entități pe care le reprezintă activând exclusiv în zona prestării serviciilor.

Studiul eșantionului pe secțiunea analitică, cu referire la prevederile pachetului de politici contabile în ceea ce privește aplicarea criteriului consecvenței metodelor de amortizare, evidențiază faptul că majoritatea respondenților, respectiv 77,33%, au afirmat că criteriul consecvenței metodelor de amortizare adoptate în pachetul de politici contabile presupune gruparea activelor în funcție de natura acestora și modul de utilizare (Anexa 6 Tabelul A.6.2.). În raport cu populația totală a eșantionului, un număr foarte redus de respondenți, respectiv 22,67%, au afirmat că aplicarea criteriului consecvenței metodelor de amortizare adoptate în pachetul de politici contabile presupune particularizarea pentru fiecare activ în parte a metodei de amortizare. Se constată (Anexa 4 Fig. A.4.19.) faptul că aplicarea criteriului consecvenței cu particularizare pentru fiecare active în parte a metodei de amortizare este uzual abordată de către entitățile din segmentul prestărilor de servicii (9 din 17 cazuri) sau comerț (5 din 17 cazuri). Particularizarea respondenților în ceea ce privește deținerile de active în acest caz se înscrie în palierul activelor de până într-un milion euro.

Analiza cu referire la prevederile pachetului de politici contabile în ceea ce privește permisivitatea modificării metodei de amortizare, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 48%, au afirmat că se realizează dacă este prevăzută/sau când se permite în legislație. În același timp, subsecvent opiniei majoritare, cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 18,67%) indică faptul că se realizează la constatarea erorilor de estimare a consumului beneficiilor aferente activului respectiv. Cea mai mică parte a respondenților respectiv 16%, au afirmat că se realizează la scurtarea perioadei de utilizare a activului. Conform analizei stratificate (Anexa 4 Fig. A.4.20.) se observă că prevederile pachetului de politici contabile în ceea ce privește permisivitatea schimbării metodei de amortizare se realizează în sectorul industrial doar în cazurile în care această permisivitate este prevăzută în legislație sau cu două excepții când se constată erori de estimare aferente activului respectiv. În sectorul comercial se utilizează

modificarea metodei de amortizare și în cazul în care achizițiile de active imobilizate s-au efectuat recent (în special atunci când entitatea nu deține active mai mari de 100.000 euro).

Evaluarea cu referire la prevederile pachetului de politici contabile în ceea ce privește înregistrarea valorii contabile la scoaterea din evidență a activelor corporale conform IFRIC 1 [127], evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 46,67%, au afirmat că se regăsesc și cheltuieli legate de vânzarea/cedarea activului respectiv. A doua opinie formulată de respondenții chestionați (29,33%) indică faptul că se regăsesc și cheltuieli privind dezmembrarea și casarea. Un număr foarte redus de respondenți respectiv 6,67%, au afirmat că se regăsesc și cheltuieli privind ajustarea valorii reziduale, urmare a incendiilor, accidentelor tehnice. Rezultă faptul că pentru indicatorul analitic înregistrarea valorii contabile la scoaterea din evidență a activelor corporale se realizează pentru entitățile din sectorul industrial cu o singură excepție ca o cheltuială legată de vânzarea/cedarea activului respectiv (Anexa 4 Fig. A.4.21.). În ceea ce privește înregistrarea pe cheltuieli a ajustării valorii reziduale urmare accidentelor tehnice se constată o frecvență de opțiune redusă (6 cazuri, din care 4 cazuri în sectorul prestărilor de servicii și 2 cazuri în sectorul comercial). În cazul cheltuielilor aferente constatării tehnice se observă că au ales această opțiune doar respondenți care reprezintă entități cu active patrimoniale mai mici de 100.000 euro.

În raport cu scopul cercetării, în ceea ce privește evaluarea riscurilor tranzacțiilor cu instrumente financiare, s-a axat pe opt direcții principale de cercetare (figura 2.6.).

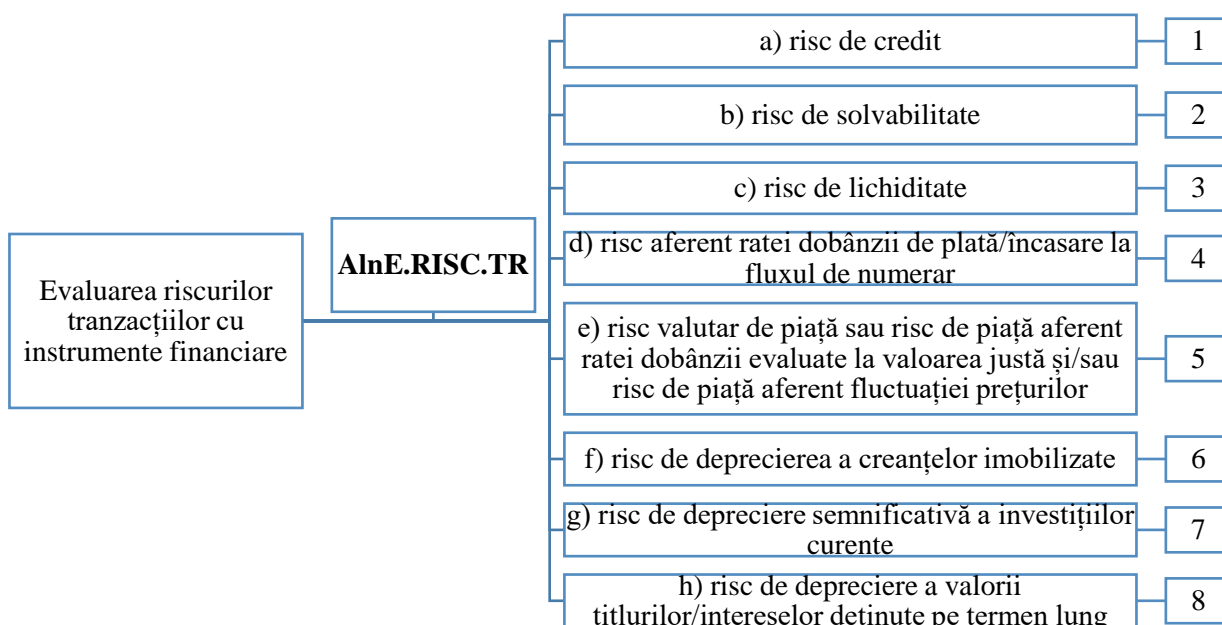


Fig. 2.6. Direcțiile de cercetare pentru indicatorul analitic „evaluarea riscurilor tranzacțiilor cu instrumente financiare”

Sursa: elaborat de autor

Studiul realizat privind evaluarea riscurilor tranzacțiilor cu instrumente financiare, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 29,33%, au afirmat că se asimilează riscului de lichiditate. Cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 17,33%) indică faptul că se asimilează riscului de depreciere semnificativă a investițiilor pe termen scurt (Anexa 7 Fig. A.7.7.). Se observă că (Anexa 4 Fig. A.4.22.), frecvența evaluării riscurilor tranzacției (de exemplu în cazul leasingului financiar conform SIC 27) [129] se face pentru entitățile care dețin active de cel mult 100.000 euro prin prisma riscului de lichiditate și de credit, iar în ceea ce privește entitățile care dețin active mai mari de 500.000 euro prin prisma riscului de depreciere a investițiilor pe termen scurt, sau a riscurilor de depreciere a valorii intereselor deținute pe termen lung.

Analiza prevederilor pachetului de politici contabile cu referire la momentul înregistrării rezultatului controlului intern, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 48%, au afirmat că se realizează pe parcursul efectuării operațiunilor contabile. În același timp, a doua opinie formulată de respondenții chestionați (34,67%) indică faptul că se realizează după efectuarea operațiunilor contabile. În raport cu populația totală a eșantionului, un număr foarte redus de respondenți respectiv 17,33%, au afirmat că se realizează anterior realizării operațiunilor contabile.

Analiza impactului evaluării deficiențelor constatate la controlul intern, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 34,67%, au afirmat că evaluarea se realizează pentru creșterea impactului elementelor care afectează calitatea informațiilor contabile. În același timp, se remarcă cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 34,66%) indică faptul că evaluarea se realizează pentru creșterea impactului elementelor care afectează calitatea informațiilor contabile. Cea mai mică parte a respondenților, respectiv 14,67%, au afirmat că evaluarea se realizează pentru creșterea impactului elementelor cu caracter favorizant pentru fraudă și eroare.

Studiul eșantionului pe secțiunea analitică, cu referire la impactul eficienței politicii fiscale evaluate prin prisma pachetului de politici contabile, evidențiază faptul că majoritatea respondenților, respectiv 44%, au afirmat că impactul este apreciat ca pozitiv în cazul aplicării unor metode fiscal-contabile pentru a preveni evaziunea fiscală sub orice formă (d). Alte opțiuni au fost: a) configurării algoritmului fiscal aplicabil societății; b) obținerea unor scheme de optimizare fiscală viabile; c) recuperarea creanțelor evidențiate în fișa pe plătitor; e) utilizarea unor politici aferente contabilității creative; f) utilizarea politicilor și tratamentelor contabile alternative prevăzute în reglementările existente. În același timp, a doua opinie formulată de respondenții chestionați (22,67%) indică faptul că impactul este apreciat ca pozitiv în cazul configurării algoritmului fiscal aplicabil societății. În raport cu populația totală a eșantionului, un număr foarte redus de respondenți, respectiv 1,33%, au afirmat că impactul este apreciat ca pozitiv în cazul

permisivității utilizării politicilor și tratamentelor contabile alternative prevăzute în reglementările existente. Se constată că utilizarea tratamentelor contabile alternative este sporadică (Anexa 4 Fig. A.4.23.), un singur respondent care activează în sectorul industrial, optând pentru acest răspuns, iar opțiunea este încadrată în clasa entităților care dețin active de peste 5.000.000 euro.

Studiul eșantionului pe secțiunea analitică, cu referire la aprecierea nivelului de presiune fiscală, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 46,67%, au afirmat că presiunea fiscală este percepută la un nivel foarte ridicat. În același timp, subsecvent opiniei majoritare, cea de a doua opțiune a respondenților (cu marjă de reprezentativitate de 40%) indică faptul că presiunea fiscală este percepută la un nivel ridicat. Cea mai mică parte a respondenților, respectiv 2,67%, au afirmat că presiunea fiscală este percepută la un nivel redus (Anexa 4 Fig. A.4.24.).

Analiza cu referire la prevederile pachetului de politici contabile în ceea ce privește situația opozabilității inadvertențelor legislative față de specificul tranzacțiilor, evidențiază faptul că majoritatea respondenților respectiv 60%, au afirmat că se impune cererea de consultanță specializată. A doua opinie formulată de respondenții chestionați (21,33%) indică faptul că se impun lămuriri de la organismele fiscale prin birourile specializate. În raport cu populația totală a eșantionului, un număr foarte redus de respondenți respectiv 6,67%, au afirmat că se solicită anularea tranzacției. În ceea ce privește deciziile de management adoptate în analiza opozabilității inadvertențelor legislative față de specificul tranzacțiilor reprezintă o practică pentru entitățile care dețin active de până în 100.000 euro. Se constată faptul că eficacitatea uzuală a pachetului de politici contabile este percepută de profesioniști la un nivel mediu cu o distribuție relativ omogenă în jurul opțiunilor optimale și se impune fundamentarea studiului de caz prin proiectarea unui model privind limitele de vulnerabilitate perfectibile prin studiul eficacității utilizării pachetului de politici contabile.

2.3. Modelarea limitelor de vulnerabilitate ca factor de creștere a eficacității pachetului de politici contabile

Conform chestionarului efectuat a rezultat faptul că entitățile cunosc, în mare parte, importanța utilizării corecte a pachetului de politici contabile, însă distribuția opțiunilor privind secțiunile pachetului și gestionarea corectă a acestora reflectă anumite vulnerabilități, care demonstrează că există o marjă de eroare semnificativă și decredibilizată în ceea ce privesc situațiile financiare, ca sursă de informație contabilă pentru utilizatori.

Pornind de la modelul ilustrativ dezvoltat de KPMG, evaluarea riscului a devenit de-a lungul timpului standardul de încredere pentru instituțiile financiare internaționale [102, p.2788].

astfel, ne-am propus să amplificăm un model propriu aplicativ privind eficacitatea pachetului de politici contabile transpus la nivelul situațiilor financiare.

În vederea modelării, am constatat că Xing, X., & Yan, S. [130, p.96] au demonstrat relații de cauzalitate între indicatorii definiți pentru evaluarea opțiunilor din chestionar și standardele internaționale relație cu raportarea financiară, fapt prezentat în Anexa 5.

Analiza activelor patrimoniale reflectate în IAS 1 [131], pe cele trei clasificări principale: active tangibile intangibile și financiare, așa cum arată și Susela Devi S., și Helen Samujh, R. [132, p.133], presupune recunoașterea activelor patrimoniale, un caz special fiind cel al întreprinderilor mici și mijlocii unde se impune diseminarea informației contabile aferente în relație cu nevoia de informații a utilizatorilor, existând o sensibilitate a acumulărilor patrimoniale pe acest segment, care poate afecta derularea activității economice. Astfel, acestea vor fi evaluate în ceea ce privește eficacitatea prin intermediul indicatorilor regresionali care vizează evaluarea în cadrul eșantionului a aplicării corecte a politicilor privind activele tangibile, ajustarea valorii acestora inclusiv prin diminuarea valorii activului urmare a amortizării sau a altor deprecieri reversibile.

În ceea ce privește stocurile definite și evaluate conform IAS 2 Stocuri, acestea sunt regăsite în eșantionul analizat pe baza indicatorilor regresionali de evaluarea politicilor aplicate stocurilor, respectiv utilizarea valorii realizabile nete și aplicării principiului de acoperire a nevoilor de producție la capacitatea normală a entității. Conform autorilor Uyar, A. și alții [133, p.148] entitățile nu implementează toate standardele IFRS în mod egal. Pentru asigurarea unui cadru optim de eficacitate dobândită în urma utilizării judicioase a pachetului de politici contabile, vor fi evaluate celelalte elemente patrimoniale privind aplicarea principiilor contabile și a procedurilor normalizate de IFRS.

Acești indicatori sunt bine reprezentați metodologic fiind supuși reglementării, atât internaționale, cât și naționale și permit dezvoltarea unui model bazat pe limite de vulnerabilitate care să conducă la creșterea eficacității utilizării pachetului de politici contabile. Pe baza caracteristicilor indicatorilor analitici definiți în Anexa 5 și în conformitate cu studiul observațional am conturat următorii coeficienți de eficacitate ai variabilelor regresoare, tabelul 2.2.

Tabelul de mai jos reprezintă *esența* modelului de eficacitate propus în legătură cu scopul cercetării și anume utilizarea judicioasă a pachetului de politici contabile.

Tabelul 2.2. Coeficienții de eficacitate ai variabilelor regresoare determinați prin chestionar. Distanța față de optimul propus

Indicatori	Poziția majoritară în chestionar	Optimul propus	Coeficient de eficacitate pentru optimul propus	Coeficient de eficacitate evaluat prin chestionar
NAInE. PROC.INV	Revizuirea pachetului de politici contabile prin resurse proprii	Revizuirea pachetului de politici contabile și cu ajutorul unui consultant extern	1	0,1 (9,33/86,67)
NAInE. PRINCIPII	Principiul prudenței	Principiul permanenței metodelor	1	0,5 (16/33,3)
NAInE. AMFISC NAInE. AMORTIZAR E	Nu există diferențe din punct de vedere al duratei și metodei de amortizare între rezultatele metodei contabile și metodei fiscale (amortizare contabilă versus amortizare fiscală)	Există diferențe din punct de vedere al duratei și metodei de amortizare între rezultatele metodei contabile și metodei fiscale (amortizare contabilă versus amortizare fiscală)	1	0,4 (24/61,33)
NAInE. STOC	Utilizarea metodei FIFO	FIFO/VRN	1	0,7 (70/100)
NAInE. AJUSTARI	Se respectă prevederile specifice din pachetul de politici contabile integral	Se respectă prevederile specifice din pachetul de politici contabile integral	1	0,67 (67/100)
NAInE.ERORI	Corecțiile trebuie realizate pe baza rezultatului reportat	Corecțiile trebuie realizate pe baza rezultatului reportat	1	0,40 (40/100)
NAInE.TRAN ZACTII	-Valoare justă	-Valoare justă	1	0,32 (32/100)
NAInE.EFICIE NTA.MPC	Utilizarea pachetului de politici contabile este percepută cu o eficiență medie de majoritatea respondenților.	Utilizarea pachetului de politici contabile este percepută cu o eficiență ridicată de majoritatea respondenților	1	0,43 (29,33/68)
NAInE. CTBCREATIV	Practicile contabilității creative sunt percepute de majoritatea respondenților ca practicabile dacă există prevederi legislative neclare sau dacă obiectivele financiare o impun.	Practicile contabilității creative trebuie percepute de entități ca întotdeauna de evitat.	1	0,71 (32/45)
NAInE. COSTIST	Conform prevederilor pachetului de politici contabile, majoritatea respondenților apreciază ca oportună utilizarea evaluării bunurilor la cost istoric, în momentul înregistrării în contabilitate a bunurilor.	Conform prevederilor pachetului de politici contabile, entitățile trebuie să aprecieze ca oportună utilizarea evaluării bunurilor la cost istoric, în momentul înregistrării în contabilitate a bunurilor.	1	0,32 (32/100)

Indicatori	Poziția majoritară în chestionar	Optimul propus	Coefficient de eficacitate pentru optimul propus	Coefficient de eficacitate evaluat prin chestionar
NAInE. INV.DIFN	Conform pachetului de politici contabile majoritatea respondenților au declarat că diferențele negative constatate la inventariere se scad pe cheltuieli sau dacă e cazul se impută gestionarului.	Diferențele negative constatate la inventariere se scad pe cheltuieli sau dacă e cazul se impută gestionarului	1	0,40 (40/100)
NAInE. INV.DIFNV	Conform pachetului de politici contabile majoritatea respondenților au declarat că diferențele valorice negative constatate la inventariere se înregistrează sub forma ajustărilor sau provizioanelor.	Diferențele valorice negative constatate la inventariere se înregistrează sub forma ajustărilor sau provizioanelor.	1	0,63 (63/100)
NAInE. PRINCIPII.DIF NV	Conform pachetului de politici contabile majoritatea respondenților au declarat că diferențele valorice negative constatate la inventariere se înregistrează în contabilitate cu aplicarea principiului prudenței.	Diferențele valorice negative constatate la inventariere se înregistrează în contabilitate cu aplicarea principiului prudenței.	1	0,65 (65/100)
NAInE. COSTSTD	Conform pachetului de politici contabile majoritatea respondenților au declarat că aplică metoda costului standard după fiecare intrare.	Aplicarea metodei costului standard ar trebui efectuată după fiecare intrare.	1	0,60 (60/100)
NAInE. CMP	Conform pachetului de politici contabile majoritatea respondenților au declarat că aplică metoda costului mediu ponderat o singură dată la sfârșitul lunii.	Aplicarea metodei costului mediu ponderat ar trebui efectuată o singură dată la sfârșitul lunii.	1	0,55 (55/100)
NAInE.AM. DURATA	Majoritatea respondenților au declarat că utilizează durata de viață utilă.	Durata de viață utilă sau durata de viață economică.	1	0,9 (41/46)
NAInE. CONSERVAR E	Majoritatea respondenților au declarat că înregistrează cheltuieli cu depozitarea și întreținerea activelor în conservare, în timp ce 20 % din respondenți nu cunosc prevederile pachetului de politici contabile.	Înregistrarea cheltuielilor aferente depozitării și întreținerii activelor corporale aflate în conservare.	1	0,30 (30/100)
NAInE. AM.MDF.DUR	Majoritatea respondenților au declarat că schimbarea duratei de amortizare se face în cele două situații metodologice expuse.	Respectarea a cel puțin a unei situații metodologice expuse.	1	0,60 (60/100)

Indicatori	Poziția majoritară în chestionar	Optimul propus	Coefficient de eficacitate pentru optimul propus	Coefficient de eficacitate evaluat prin chestionar
NAInE. SCOT.EV	Scoaterea din evidență a activelor corporale se realizează în conformitate cu opinia majoritară a respondenților la momentul casării acestuia prin îndeplinirea duratei de viață utilă.	Scoaterea din evidență a activelor corporale se realizează în la momentul casării acestuia prin îndeplinirea duratei de viață utilă sau prin cedarea folosinței bunului.	1	0,50 (50/100)
NAInE.AM.CO NSECVENTA	Majoritatea respondenților au declarat că în conformitate cu prevederile pachetului de politici contabile criteriul consecvenței metodelor de amortizare se face cu gruparea activelor în funcție de natura acestora și modul de utilizare.	Criteriul consecvenței metodelor de amortizare se face cu gruparea activelor în funcție de natura acestora și modul de utilizare.	1	0,77 (77/100)
NAInE.AM. MDF.MET	Majoritatea respondenților au declarat că schimbarea metodei de amortizare se face atunci când apare modificarea legislației sau în anumite cazuri specifice prevăzute de legislație.	Schimbarea metodei de amortizare se face atunci când apare modificarea legislației sau în anumite cazuri specifice prevăzute de legislație.	1	0,48 (48/100)
NAInE.SCOT. EV.CH	Cheltuielile privind scoaterea din evidență a activelor corporale comportă pe lângă contabilizarea valorii neamortizate și cheltuielile legate de cedarea folosinței bunurilor.	Cheltuielile privind scoaterea din evidență a activelor corporale comportă pe lângă contabilizarea valorii neamortizate și cheltuielile legate de cedarea folosinței bunurilor.	1	0,45 (45/100)
NAInE.RISC. TR	Majoritatea respondenților apreciază riscul tranzacțiilor cu instrumente financiare ca fiind aferent riscului de lichiditate, dar există o pondere semnificativă a respondenților care apreciază că aceste riscuri pot fi asimilate riscului de depreciere a valorii investițiilor financiare pe termen lung, sau riscului de depreciere a creanțelor.	Riscul tranzacțiilor cu instrumente financiare ca este aferent riscului de lichiditate și riscului de depreciere a creanțelor.	1	0,47 (47/100)
NAInE.CTR.IN T	Majoritatea respondenților au arătat că rezultatele controlului intern se înregistrează în conformitate cu pachetul de politici contabile pe parcursul efectuării operațiunilor contabile.	Rezultatele controlului intern se înregistrează în conformitate cu pachetul de politici contabile pe parcursul efectuării operațiunilor contabile.	1	0,48 (48/100)

Indicatori	Poziția majoritară în chestionar	Optimul propus	Coefficient de eficacitate pentru optimul propus	Coefficient de eficacitate evaluat prin chestionar
NAInE.CTR. INT.DEF	Majoritatea respondenților au arătat că rezultatele controlului intern identifică deficiențele care afectează calitatea informațiilor contabile.	Deficiențele constatate de controlul intern sunt evaluate ca având un grad de impact mai mare pentru elementele care afectează calitatea informațiilor contabile sau elemente care identifică erorile semnificative.	1	0,65 (65/100)
NAInE.POL. FISC	Majoritatea respondenților sunt de părere că eficiența politicii fiscale evaluate prin prisma pachetului de politici contabile are impact pozitiv dacă aplicarea unor metode fiscal contabile previne evaziunea fiscală sub orice formă.	Eficiența politicii fiscale evaluate prin prisma pachetului de politici contabile are impact pozitiv dacă aplicarea unor metode fiscal contabile previne evaziunea fiscală sub orice formă.	1	0,67 (67/100)
NAInE.PRES. FISC	Majoritatea respondenților au arătat că în raport cu presiunea fiscală este configurarea algoritmului fiscal aplicabil societății poate constitui o soluție viabilă.	Configurarea algoritmului fiscal aplicabil societății sau obținerea unor scheme de optimizare fiscală viabile.	1	0,87 (87/100)
NAInE.LEG. TRANZACTII	Majoritatea respondenților afirmă că în această situație uzual se apelează la cererea de consultanță specializată.	Cererea de consultanță specializată sau clarificările organismelor fiscale competente reprezintă soluții viabile pentru situația de fapt.	1	0,81 (81/100)

Sursa: elaborat de autor

Conform datelor din Tabelul 2.2, rezultă că indicatorii de eficacitate individuali determinați prin raportarea la valorile de distribuție a optimului propus față de opțiunile respondenților în cazul când acestea confirmă optimul propus sau prin raportarea între distribuția opțiunii majoritare și distribuția optimului propus când opțiunea majoritară diferă de optimul propus, reflectă faptul că eficacitatea utilizării pachetului de politici contabile este subunitară, valoarea medie brută precedentă modelării situându-se la 54%.

Prin prelucrarea statistică a indicatorilor analitici obținuți prin studiul chestionarelor colectate am demonstrat o eficacitate brută subunitară a utilizării pachetului de politici contabile. Variabila dependentă stabilită pentru proiectarea modelului este reprezentată de indicatorul analitic utilizarea pachetului de politici contabile: NAInE.UTILIZ.MPC.

Procedura de modelare se subscrie unui model regresional obținut prin metoda celor mai mici pătrate a cărei semnificație statistică atinge în varianta neajustată 77,1%, iar în varianta

ajustată 61%. Datele au fost modelate cu ajutorul programului statistic dedicat SPSS, vers. 25, fapt preentat în tabelul 2.3.

Tabelul 2.3. Sumarul modelului

Model de eficacitate	R	R pătrat	R pătrat ajustat	Eroarea standard	Statistica schimbării	
					Coefficientul R pătrat	Test statistic F
	0,878 ^a	0,771	0,615	0,405	0,771	4,936
Statistica schimbării	df1 (grad de libertate 1)	df2 (grad de libertate 2)		P value pentru testul F	Durbin Watson	
	30	44		0,000	2,048	

a. Regresori

b. Variabilă dependentă: NAlnE.UTILIZ.MPC

Sursa: elaborat de autor

Ținem să menționăm că modelul a fost proiectat pentru regresorii: NAlnE.LEG.TRANZACTII, NAlnE.POL.FISC, NAlnE.CTR.INT, NAlnE.AM.CONSECVENTA, NAlnE.AJUSTARI, NAlnE.AMFISC, NAlnE.ERORI, NAlnE.PRINCIPII, NAlnE.AM.MDF.DUR, NAlnE.INV.DIFN, NAlnE.INV.DIFNV, NAlnE.AM.MDF.MET, NAlnE.COSTIST, NAlnE.AM.DURATA, NAlnE.EFICIENTA.MPC, NAlnE.PRINCIPII2, NAlnE.PRES.FISC, NAlnE.CTR.INT.DEF, NAlnE.STOC, NAlnE.CMP, NAlnE.PROC.INV, NAlnE.SCOT.EV.CH, NAlnE.SCOT.EV, NAlnE.CONSERVARE, NAlnE.CTBCREATIV, NAlnE.AMORTIZARE, NAlnE.COSTSTD, NAlnE.PRINCIPII.DIFNV, NAlnE.RISC.TR, NAlnE.TRANZACTII în relație cu variabila dependentă indicatorul analitic utilizarea pachetului de politici contabile.

Deoarece, valoarea testului Durbin Watson este apropiată de 2, deducem că modelul are o înaltă reprezentativitate statistică. Datele sunt confirmate de testul ANOVA (tabelul 2.4.).

Tabelul 2.4. Testul Anova

Model de eficacitate ^a		Suma pătratelor	Df (grade de libertate)	Media pătratică	F	P value
1	Regresie	24,320	30	0,811	4,936	0,000
	Var. reziduala	7,227	44	0,164		
	Total	31,547	74			

a. Variabilă dependentă: NAlnE.UTILIZ.MPC

Sursa: elaborat de autor

În vederea calculării eficacității medii nete a utilizării pachetului de politici contabile, în tabelul 2.5. este prezentată valoarea coeficienților de regresie, generați prin testul t (32,7%) ceea ce indică un nivel perfectibil de 20% a eficacității utilizării pachetului de politici contabile.

Tabelul 2.5. Coeficienții regresorilor

Model	Coeficienți nestandardizați		Coeficienți standardizați	t	Sig.
	B	Eroarea standard	Beta		
(Constant)	0,234	0,585		0,400	0,691
NAlnE.PROC.INV	0,655	0,157	0,477	4,178	0,000
NAlnE.PRINCIPII	0,025	0,023	0,105	1,073	0,289
NAlnE.PRINCIPII2	0,035	0,021	0,162	1,691	0,098

Model	Coeficienți nstandardizați		Coeficienți standardizați	t	Sig.
	B	Eroarea standard	Beta		
NAInE.AMFISC	0,110	0,096	0,104	1,142	0,260
NAInE.STOC	-0,116	0,067	-0,169	-1,736	0,090
NAInE.AJUSTARI	0,356	0,070	0,485	5,079	0,000
NAInE.ERORI	0,051	0,067	0,067	0,761	0,451
NAInE.TRANZACTII	0,080	0,061	0,204	1,313	0,196
NAInE.AMORTIZARE	-0,039	0,079	-0,056	-0,495	0,623
NAInE.EFICIENTA.MPC	0,049	0,126	0,037	0,387	0,701
NAInE.CTBCREATIV	0,069	0,082	0,092	0,836	0,408
NAInE.COSTIST	0,029	0,066	0,050	0,436	0,665
NAInE.INV.DIFN	-0,001	0,083	-0,001	-0,012	0,990
NAInE.INV.DIFNV	0,034	0,074	0,046	0,460	0,648
NAInE.PRINCIPII.DIFNV	0,224	0,093	0,272	2,407	0,020
NAInE.COSTSTD	-0,084	0,121	-0,078	-0,695	0,491
NAInE.CMP	-0,231	0,089	-0,248	-2,594	0,013
NAInE.AM.DURATA	-0,083	0,088	-0,092	-0,944	0,350
NAInE.CONSERVARE	0,075	0,046	0,172	1,619	0,113
NAInE.AM.MDF.DUR	-0,016	0,044	-0,036	-0,357	0,723
NAInE.SCOT.EV	-0,047	0,082	-0,060	-0,570	0,571
NAInE.AM.CONSECVENTA	-0,471	0,165	-0,304	-2,856	0,007
NAInE.AM.MDF.MET	-0,029	0,056	-0,052	-0,525	0,602
NAInE.SCOT.EV.CH	0,023	0,050	0,054	0,461	0,647
NAInE.RISC.TR	-0,032	0,046	-0,108	-0,704	0,485
NAInE.CTR.INT	-0,040	0,087	-0,044	-0,465	0,644
NAInE.CTR.INT.DEF	0,007	0,059	0,012	0,116	0,908
NAInE.POL.FISC	-0,084	0,055	-0,175	-10,513	0,137
NAInE.PRES.FISC	0,116	0,077	0,136	1,507	0,139
NAInE.LEG.TRANZACTII	0,007	0,053	0,014	0,139	0,890

Sursa: elaborat de autor

Distribuția histogramică a variabilei dependente confirmă omogenitatea modelului și alinierea sub curba lui Gauss, conform figurii 2.7.

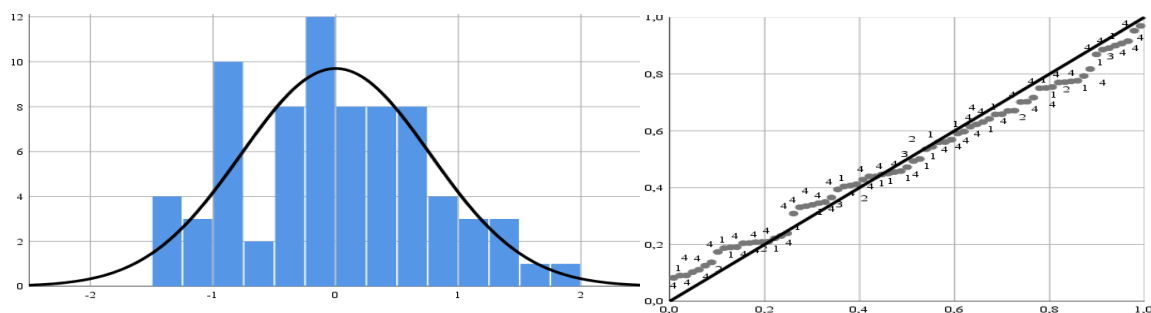


Fig. 2.7. Distribuția histogramică a variabilei dependente pe serii de frecvență reziduale pentru deviația standard de 77,1% a populației eșantionate (N=75)

Sursa: elaborat de autor

Din cele prezentate mai sus, rezultă că modelul este bine reprezentat, omogen și caracteristic fenomenului studiat și anume percepția eficacității utilizării pachetului de politici contabile. Astfel, au rezultat coeficienții de regresie ai variabilelor definite și apreciate de natură a influența eficacitatea utilizării pachetului de politici contabile. Datele au fost transpuse după media

de distribuție a erorii standard a coeficienților pentru ca în final să se obțină următorul tablou al limitelor de vulnerabilitate pentru fiecare indicator analizat.

Indicatorul analitic utilizarea unei proceduri/instrucțiuni formalizate în activitatea de inventariere, codificat pentru modelare AInE.PROC.INV, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 10%, cu o eroare standard asimilată de 15,7%, aspect care indică un grad de reflexivitate negativ în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate reflexivă de 10%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.PROC.INV în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.1.), rezultă că, componenta reflexivă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: comerțului, producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniul serviciilor. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente reflexive, este asimilată sectorului serviciilor conform clasificării CAEN a entităților din eșantion (figura 2.1).

Indicatorul analitic - recunoașterea și utilizarea în practică a principiilor contabile în relație cu prioritizarea impactului aplicării acestora asupra sustenabilității economice a entității, codificat pentru modelare AInE.PRINCIPII, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 50%, cu o eroare standard asimilată de 2,3%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 50%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.PRINCIPII în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.2.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniile servicii și comerț. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente perfectibile, este asimilată sectoarelor comerț și servicii conform clasificării CAEN, totodată se remarcă și 2 excepții în domeniul producției de bunuri de larg consum.

Indicatorul analitic - recunoașterea și utilizarea în practică a principiilor contabile în relație cu impactul aplicării acestora asupra sustenabilității economice a entității, codificat pentru modelare AInE.PRINCIPII2, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 60%, cu o eroare standard asimilată de 2,1%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă

de 60%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.PRINCIPII2 în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.3.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție a unei majorității a entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, existând grade de împrăștiere a norului pentru toate cele 4 ramuri de clasificare a activităților din economia națională. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei perfectibile, este asimilată sectoarelor: comerțul serviciilor, producției de bunuri de larg consum, producției de bunuri industriale și prestării serviciilor, conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - recunoașterea și înregistrarea rezultatelor aplicării metodelor de amortizare prevăzute în pachetul de politici contabile, codificat pentru modelare AlnE.AMFISC, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 40%, cu o eroare standard asimilată de 9,6%, aspect care indică un grad de reflexivitate negativ în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate reflexivă de 40%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.AMFISC în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.4.), rezultă că, componenta reflexivă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție a unei majorității a entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, existând grade de împrăștiere a norului pentru toate cele 4 ramuri de clasificare a activităților din economia națională. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei reflexive, este asimilată sectoarelor: comerțul serviciilor, producției de bunuri industriale, prestării serviciilor, conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - metoda utilizată pentru evaluarea ieșirilor de stocuri fungibile/confundabile, codificat pentru modelare AlnE.STOC, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 70%, cu o eroare standard asimilată de 6,7%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 70%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.STOC în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.5.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniile servicii și comerț. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei perfectibile, este asimilată sectoarelor comerț și servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - aplicarea politicilor contabile privind constituirea și/sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea/ pierderea de valoare a activelor (constituirea de provizioane și cheltuieli), codificat pentru modelare AlnE.AJUSTARI, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 67%, cu o eroare standard asimilată de 7%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 67%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.AJUSTARI în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.6.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniile servicii și comerț. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei perfectibile, este asimilată sectoarelor comerțului și serviciilor conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - constatarea în exercițiul curent a erorilor și/sau omisiunilor produse în exercițiul precedent, codificat pentru modelare AlnE.ERORI, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 40%, cu o eroare standard asimilată de 6,7%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 40%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.ERORI în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.7.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: comerțului, producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniul serviciilor. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei perfectibile, este asimilată sectorului serviciilor conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - baza de evaluare agreate uzual în funcție de specificul tranzacțiilor societății, codificat pentru modelare AlnE.TRANZACTII, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 32%, cu o eroare standard asimilată de 6,1%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 32%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.TRANZACTII în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.8.), rezultă că,

componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniile servicii și comerț. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente perfectibile, este asimilată sectoarelor comerțului și serviciilor conform clasificării CAEN a entităților din eșantion. Totodată, se înregistrează și o excepție de distribuție în sectorul producției de bunuri industriale.

Indicatorul analitic - utilizarea metodei de amortizare în funcție de specificul imobilizărilor și în conformitate cu prevederile pachetului de politici contabile, codificat pentru modelare AInE.AMORTIZARE, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 40%, cu o eroare standard asimilată de 7,9%, aspect care indică un grad de reflexivitate negativ în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate reflexivă de 40%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.AMORTIZARE în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.9.), rezultă că, componenta reflexivă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție a unei majorități a entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, existând grade de împrăștiere a norului pentru toate cele 4 ramuri de clasificare a activităților din economia națională. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente reflexive, este asimilată sectoarelor: comerțul serviciilor, producției de bunuri de larg consum, producției de bunuri industriale și prestării serviciilor conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - evaluarea eficienței politicilor contabile adoptate prin intermediul pachetului de politici contabile, codificat pentru modelare AInE.EFICIENTA.MPC, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 43%, cu o eroare standard asimilată de 12,6%, aspect care indică un grad de reflexivitate negativ în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate reflexivă de 43%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.EFICIENTA.MPC în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.10.), rezultă că, componenta reflexivă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție a unei majorități a entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, existând grade de împrăștiere a norului pentru toate cele 4 ramuri de clasificare a activităților din economia națională. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente reflexive, este asimilată sectoarelor: comerțul serviciilor, producției de bunuri de larg consum, producției de bunuri industriale și prestării serviciilor conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - utilizarea practicilor contabilității creative, codificat pentru modelare AInE.CTBCREATIV, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 71%, cu o eroare standard asimilată de 8,2%, aspect care indică un grad de reflexivitate negativ în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate reflexivă de 71%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.CTBCREATIV în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.11.), rezultă că, componenta reflexivă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție a unei majorității a entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, existând grade de împrăștiere a norului pentru toate cele 4 ramuri de clasificare a activităților din economia națională. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei reflexive, este asimilată sectoarelor: comerțul serviciilor, producției de bunuri de larg consum și prestări servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - oportunitatea utilizării metodei de evaluare a bunurilor la cost istoric, codificat pentru modelare AInE.COSTIST, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 32%, cu o eroare standard asimilată de 6,6%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 32%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.COSTIST în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.12.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție a unei majorității a entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, existând grade de împrăștiere a norului pentru toate cele 4 ramuri de clasificare a activităților din economia națională. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei perfectibile, este asimilată sectoarelor: comerțul serviciilor, producției de bunuri de larg consum, producției de bunuri industriale și prestări servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - tratamentul contabil privind diferențele negative constatate la inventariere în acord cu practicile din pachetul de politici contabile, codificat pentru modelare AInE.INV.DIFN, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 40%, cu o eroare standard asimilată de 8,3%, aspect care indică un grad de reflexivitate negativ în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate reflexivă de 40%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.INV.DIFN în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.13.), rezultă că, componenta reflexivă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție a unei majorității a entităților incluse în eșantionul analizat prin

chestionar, existând grade de împrăștiere a norului pentru toate cele 4 ramuri de clasificare a activităților din economia națională. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente reflexive, este asimilată sectoarelor: comerțul serviciilor, producției de bunuri de larg consum, producției de bunuri industriale și prestări servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - tratamentul contabil privind diferențele negative valorice în acord cu practicile din pachetul de politici contabile, codificat pentru modelare AInE.INV.DIFNV, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 63%, cu o eroare standard asimilată de 7,4%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 63%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.INV.DIFNV în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.14.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniile servicii și comerț. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente perfectibile, este asimilată sectoarelor comerț și servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - principiile care stau la baza înregistrării în contabilitate a diferențelor valorice constatate la inventariere, codificat pentru modelare AInE.PRINCIPII.DIFNV, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 65%, cu o eroare standard asimilată de 9,3%, aspect care indică un grad de reflexivitate negativ în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate reflexivă de 65%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.PRINCIPII.DIFNV în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.15.), rezultă că, componenta reflexivă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție a unei majorități a entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, existând grade de împrăștiere a norului pentru toate cele 4 ramuri de clasificare a activităților din economia națională. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente reflexive, este asimilată sectoarelor: comerțul serviciilor, producției de bunuri de larg consum, producției de bunuri industriale și prestări servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - prevederile pachetului de politici contabile al societății pentru aplicarea metodei costului standard, codificat pentru modelare AInE.COSTSTD, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 60%, cu o eroare standard asimilată de 12,1%, aspect care indică un grad de reflexivitate negativ

în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate reflexivă de 60%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.COSTSTD în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.16.), rezultă că, componenta reflexivă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniile servicii și comerț. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei reflexive, este asimilată sectoarelor comerț și servicii conform clasificării CAEN.

Indicatorul analitic - prevederile pachetului de politici contabile al societății pentru aplicarea metodei costului mediu ponderat, codificat pentru modelare AlnE.CMP, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 55%, cu o eroare standard asimilată de 8,9%, aspect care indică un grad de reflexivitate negativ în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate reflexivă de 55%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.CMP în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.17.), rezultă că, componenta reflexivă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniile servicii și comerț. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei reflexive, este asimilată sectoarelor comerț și servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - amortizarea activelor corporale în cadrul politicilor contabile, codificat pentru modelare AlnE.AM.DURATA, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 90%, cu o eroare standard asimilată de 8,8%, aspect care indică un grad de reflexivitate negativ în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate reflexivă de 90%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.AM.DURATA în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.18.), rezultă că, componenta reflexivă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniile servicii și comerț. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei reflexive, este asimilată sectoarelor comerț și servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - aplicarea procedurii de conservare a activelor corporale, pachetul de politici contabile prevede, codificat pentru modelare AlnE.CONSERVARE, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 30%, cu o eroare standard asimilată de 4,6%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 30%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.CONSERVARE în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.19.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție a unei majorității a entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, existând grade de împrăștiere a norului pentru toate cele 4 ramuri de clasificare a activităților din economia națională. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente perfectibile, este asimilată sectoarelor: comerțul serviciilor, producției de bunuri de larg consum, producției de bunuri industriale și prestării serviciilor conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - reglementarea în pachetul de politici contabile a motivării modificării duratei de amortizare a activelor corporale, codificat pentru modelare AlnE.AM.MDF.DUR, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 60%, cu o eroare standard asimilată de 4,4%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 60%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.AM.MDF.DUR în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.20.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniile servicii și comerț. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente perfectibile, este asimilată sectoarelor comerț și servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - scoaterea din evidență a activelor imobilizate, codificat pentru modelare AlnE.SCOT.EV, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 50%, cu o eroare standard asimilată de 8,2%, aspect care indică un grad de reflexivitate negativ în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate reflexivă de 50%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.SCOT.EV în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.21.), rezultă că, componenta reflexivă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a

activităților din economia națională, în sectoarele: producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniile servicii și comer. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente reflexive, este asimilată sectoarelor comerț și servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - criteriul consecvenței metodelor de amortizare adoptate în pachetul de politici contabile, codificat pentru modelare AInE.AM.CONSECVENTA, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 77%, cu o eroare standard asimilată de 16,5%, aspect care indică un grad de reflexivitate negativ în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate reflexivă de 77%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.AM.CONSECVENTA în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.22.), rezultă că, componenta reflexivă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniile servicii și comerț. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente reflexive, este asimilată sectoarelor comerț și servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - prevederile pachetului de politici contabile în ceea ce privește permisivitatea modificării metodei de amortizare, codificat pentru modelare AInE.AM.MDF.MET, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 48%, cu o eroare standard asimilată de 5,6%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 48%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.AM.MDF.MET în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.23.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție a unei majorității a entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, existând grade de împrăștiere a norului pentru toate cele 4 ramuri de clasificare a activităților din economia națională. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente perfectibile, este asimilată sectoarelor: comerțul serviciilor, producției de bunuri de larg consum, producției de bunuri industriale, prestării serviciilor conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - înregistrarea (suplimentar valorii neamortizate) la scoaterea din evidență a activelor corporale, codificat pentru modelare AInE.SCOT.EV.CH, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile

de 45%, cu o eroare standard asimilată de 5%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 45%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.SCOT.EV.CH în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.24.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție a unei majorității a entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, existând grade de împrăștiere a norului pentru toate cele 4 ramuri de clasificare a activităților din economia națională. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei perfectibile, este asimilată sectoarelor: comerțul serviciilor, producției de bunuri de larg consum, producției de bunuri industriale și prestări servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - evaluarea riscurilor tranzacțiilor cu instrumente financiare, codificat pentru modelare AlnE.RISC.TR, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 47%, cu o eroare standard asimilată de 4,6%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 47%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.RISC.TR în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.25.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție a unei majorității a entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, existând grade de împrăștiere a norului pentru toate cele 4 ramuri de clasificare a activităților din economia națională. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei perfectibile, este asimilată sectoarelor: comerțul serviciilor, producției de bunuri de larg consum, producției de bunuri industriale și prestării serviciilor conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - momentul înregistrării rezultatului controlului intern, codificat pentru modelare AlnE.CTR.INT, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 48%, cu o eroare standard asimilată de 8,7%, aspect care indică un grad de reflexivitate negativ în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate reflexivă de 48%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AlnE.CTR.INT în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.26.), rezultă că, componenta reflexivă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniile servicii și comerț. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei reflexive,

este asimilată sectoarelor comerț și servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion. O excepție se înregistrează și pentru sectorul producției de bunuri industriale.

Indicatorul analitic - impactul evaluării deficiențelor constatate la controlul intern, codificat pentru modelare AInE.CTR.INT.DEF, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 65%, cu o eroare standard asimilată de 5,9%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 65%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.CTR.INT.DEF în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.27.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție a unei majorității a entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, existând grade de împrăștiere a norului pentru toate cele 4 ramuri de clasificare a activităților din economia națională. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei perfectibile, este asimilată sectoarelor: comerțul serviciilor, producției de bunuri de larg consum, producției de bunuri industriale și prestări servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - impactul eficienței politicii fiscale evaluate prin prisma pachetului de politici contabile, codificat pentru modelare AInE.POL.FISC, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 67%, cu o eroare standard asimilată de 5,5%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 67%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.POL.FISC în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.28.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniile servicii și comerț. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componentei perfectibile, este asimilată sectoarelor comerț și servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - perceperea presiunii fiscale, codificat pentru modelare AInE.PRES.FISC, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 87%, cu o eroare standard asimilată de 7,7%, aspect care indică un grad de reflexivitate negativ în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate reflexivă de 87%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.PRES.FISC în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.29.), rezultă că, componenta reflexivă este fundamentată de încadrarea în norul

de distribuție al majorității entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, respectiv entități cu o clasificare a activităților din economia națională, în sectoarele: producției bunurilor de larg consum, producției bunurilor industriale și în mare parte entităților care activează în domeniile servicii și comerț. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente reflexive, este asimilată sectoarelor comerț și servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

Indicatorul analitic - opozabilitatea inadvertențelor legislative față de specificul tranzacțiilor, codificat pentru modelare AInE.LEG.TRANZACTII, a generat în urma monitorizării limitelor de vulnerabilitate, o eficacitate a utilizării pachetului de politici contabile de 81%, cu o eroare standard asimilată de 5,3%, aspect care indică un grad de reflexivitate pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate perfectibilă de 81%. Conform diagramei de distribuție parțială a variabilei AInE.LEG.TRANZACTII în raport cu variabila dependentă utilizarea pachetului de politici contabile: NAlnE.UTILIZ.MPC (Anexa 8, Tabelul A.8.30.), rezultă că, componenta perfectibilă este fundamentată de încadrarea în norul de distribuție a unei majorități a entităților incluse în eșantionul analizat prin chestionar, existând grade de împrăștiere a norului pentru toate cele 4 ramuri de clasificare a activităților din economia națională. Dispersia coeficientului de eficacitate datorat componente perfectibile, este asimilată sectoarelor: comerțul serviciilor, producției de bunuri de larg consum, producției de bunuri industriale și prestări servicii conform clasificării CAEN a entităților din eșantion.

În urma monitorizării generale limitelor de vulnerabilitate, s-a obținut o eficacitate medie a utilizării pachetului de politici contabile de 54%, cu o eroare standard asimilată de 7,61%, aspect care indică un grad de reflexivitate mediu pozitiv în raport cu media erorii standard, ceea ce induce o eficacitate medie bivalentă respectiv o eficacitate asimilată componente perfectibile de 54% și o eficacitate asimilată componente reflexive de 52% (tabelul 2.6.).

Tabelul 2.6. Tabloul general al limitelor de vulnerabilitate

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coeficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
Total	Medii calculate	0,54	0,0761	1	0,54	0,52

Sursa: elaborat de autor

În opinia noastră, metodologia propusă reprezintă o contribuție valoroasă la teoria științifică deoarece tabloul general al limitelor de vulnerabilitate permite într-un mod pragmatic determinarea perfectibilității politicilor contabile, astfel încât acestea să fie mai eficient utilizate de entitățile raportoare în vederea optimizării activității economice, creșterii calității informației

contabile și creșterii nivelului de încrederea a steckholderilor cu efecte pe termen lung privind dezvoltarea sustenabilă a entității.

2.4. Concluzii la capitolul 2

Examinarea aspectele metodologice și aplicative pe baza opiniei profesioniștilor privind eficientizarea politicilor contabile, ca rezultat al administrării unui chestionar structurat, a permis modelarea limitelor de vulnerabilitate și calculul eficienței perfectibile a politicilor contabile. În acest context, concluzionăm următoarele:

1. S-a confirmat necesitatea îmbunătățirii pachetului de politici contabile, inclusiv prin prisma re poziționării acestuia în raport cu utilitatea teoretică și operațională a pachetului de politici contabile conform rezultatelor chestionarului administrat profesioniștilor. Acest aspect a fost demonstrat și de validarea ipotezei zero a cercetării, care prevede că rutina profesioniștilor contabili în utilizarea pachetului este atât de mare, încât aceștia nu consideră că subiectul dat are impact asupra activității curente.

2. S-a constatat că dintre toate cele 10 principii contabile, prioritar, principiul prudenței este frecvent utilizat la nivelul companiilor, în acest sens opinia favorabilă a fost exprimată de un procent de peste 33% din respondenți. Principiul prudenței reprezintă recunoașterea unui comportament profesional adecvat, dar totodată și a unei rezerve în raport cu dimensiunea actuală a cadrului legislativ și cu frecvența modificării acestuia în condiții de incertitudine.

3. S-a evidențiat aplicarea rigidă a procedurilor contabile de către profesioniști, care se axează preponderent pe prevenția riscului de eroare, dimensiunea acțională, reflectând faptul că erorile sunt mai degrabă anticipate decât verificate, aspect care creează o fricțiune între decizia de management și decizia financiară la nivelul entității economice. În acest sens, unii respondenți (2,7%), declară faptul că aplicarea politicilor contabile, parte a pachetului de politici contabile este mai degrabă inefficientă decât eficientă. În acest context, 45,3% dintre respondenți apreciază că practicile contabilității creative devin practicabile dacă există prevederi legislative neclare sau dacă obiectivele financiare o impun.

4. S-a conturat necesitatea restructurării pachetului de politici contabile pe baze incontestabile în acord cu obiectivele de management asumate pe termen mediu și lung. Aceasta necesitate este de actualitate științifică și practică, iar ea situează demersul nostru științific în zona de actualitate și oportunitate, cu valențe aplicative imediate, motivate de metodele și procedeele propuse, relevante din punct de vedere statistic și fundamentate prin cercetările aplicative realizate în prezenta lucrare.

5. Tabloul limitelor de vulnerabilitate demonstrează eficiența perfectibilă și eficiența reflexivă a indicatorilor analitici colectați în urma studiului bazat pe chestionar, astfel:

- indicatorii de utilitate a procedurilor formalizate (ex. procedura de inventariere aspect implementat prin act de implementare 64/28.04.2022 SC Euro Info Expert Florea S.R.L.); indicatori analitici de utilizare a procedurilor reglementate legislativ prin norme specifice (ex. utilizarea metodelor de amortizare sau de evaluare); indicatorii analitici de evaluare a eficienței pachetului de politici contabile de percepere a presiunii fiscale sau cele privind utilizarea tratamentelor contabile a diferențelor negative constatate în gestiune, *manifestă eficiență reflexivă*;

- indicatorii analitici privind recunoașterea și utilizarea în practică a principiilor contabile în relație cu prioritizarea impactului aplicării acestora asupra sustenabilității economice a entității (aspect implementat prin act de implementare 64/28.04.2022 SC Euro Info Expert Florea S.R.L.), indicatorii analitici de evaluare a elementelor bilanțiere cu caracter subiectiv (ieșirea de stocuri fungibile/confundabile - aspect implementat prin act de implementare 1970/25.11.2021 SC. Compania Intact Asigurări Generale S.A.), indicatorii analitici de aplicare a politicilor contabile în relație cu elementele patrimoniale, precum depreciere/pierderea de valoare a activelor (aspect implementat prin act de implementare RO.MAR Consulting & Services S.R.L.), indicatorii analitici de opțiune (constatarea în exercițiul curent a erorilor și/sau omisiunilor produse în exercițiul precedent) sau a indicatorilor de opțiune privind evaluările agregate uzual în funcție de specificul tranzacțiilor societății, indicatorii analitici de oportunitate a utilizării metodelor și practicilor contabile (ex. utilizarea metodei de evaluare a bunurilor la cost istoric), indicatorii analitici privind tratamentul unor elemente constatate ca urmare a unor măsuri de control (ex. diferențele negativ valorice) *manifestă eficiență perfectibilă*.

6. S-a realizat o polarizare a eficienței perfectibile a pachetului de politici contabile pentru elementele a căror grad de reflexivitate este pozitiv, elemente constatate a avea o predispoziție opțională în raport cu raționamentul profesioniștilor contabili. Acest aspect reprezintă un rezultat concret, aplicabil cu valoare științifică a cercetării din punct de vedere metodologic, care permite creșterea eficacității utilizării pachetului de politici contabile.

3. PERFEȚIONAREA CALITĂȚII INFORMAȚIEI CONTABILE ȘI METODELOR DE CONTROL ALE RISCULUI FINANCIAR PRIN UTILIZAREA PACHETULUI DE POLITICI CONTABILE

Informația contabilă eficientă este cea care reflectă adecvat la adevărata dimensiune activitatea economică a entității și permite managementului abordarea facilă a unor strategii pro active de natură a crește performanța financiară și a reduce vulnerabilitatea ca urmare a limitării elementelor de risc financiar.

În contextul actual, geopolitic și pe fondul crizei economice această eficientizare reprezintă un deziderat important pentru toți utilizatorii de informații, ea contribuind la creșterea stabilității entității și dezvoltării sustenabile a acesteia. Ne propunem ca în acest capitol să abordăm aspecte privind eficientizarea informației contabile prin intermediul modelării econometrice a parametrilor de vulnerabilitate și creșterea nivelului de monitorizare și control a riscului financiar prin intermediul utilizării judicioase a pachetului de politici contabile.

3.1. Eficientizarea informației contabile și metodelor de control a riscului financiar aferent evenimentelor ulterioare datei raportării prin utilizarea pachetului de politici contabile

Conform teoriilor economice, baza motivațională a existenței entităților o reprezintă obținerea profitului și maximizarea acestuia conform IFRS 15 [135], cu respectarea interesului investitorilor în termenii remunerării investiției conform IFRS 2 [136]. În vederea atingerii acestui scop, fluxurile comerciale conform IAS 7 [137] joacă un rol semnificativ constituind liantul activității economice. Astfel, contractele comerciale între entitățile independente sau afiliate contribuie efectiv la asigurarea resurselor necesare procesului economic, dar și la asigurarea funcționalității activității de distribuire a bunurilor și de fructificare economică a acestora.

Investigarea ne-a permis să constatăm că unele tranzacții au loc înainte de data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru emitere, și acestea, pot conduce fie la ajustarea situațiilor financiare, fie la prezentarea lor în notele explicative. În cazul acestor evenimente, entitatea trebuie să ajusteze valorile recunoscute în situațiile sale financiare, pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei raportării.

Evenimentele ulterioare contabile sunt tratate în IAS 8 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, care a fost aprobat pentru prima oară în anul 1976 în *Statement of Unusual Items and Changes in Accounting Estimates and Accounting Policies*, ulterior prin modificări succesive standardul a fost definit în anul 1995, ultima revizie a acestuia realizându-se

în anul 2005. Standardul IAS 8 stabilește principiile specifice ale politicilor contabile, regulile și practicile de aplicare a acestora de către o entitate în vederea raportării situațiilor financiare conforme. De asemenea, standardul definește materialitatea erorilor contabile după mărimea, impactul sau influența economică generată de acestea. IAS 8 (pct.13), reglementează permanența metodelor ca regulă de tratare a erorilor. Schimbările de politici contabile sunt premise (pct.14) prin una din cele două valențe: fie sunt cerute de standard, fie sunt mai relevante din punct de vedere al efectelor asupra performanței financiare.

Cercetarea contabilă efectuată de experți în domeniu este adeseori orientată către caracterul academic al fenomenului contabil în opinia Lourenço I. și Branco M. [142, p.126], punând în valoare modificările de structură ale normelor contabile. Această practică are ca impediment dezvoltarea cunoștințelor antreprenoriale și manageriale, mulți conducători de entități aflându-se în dificultate în a transpune în practica aspectele metodologice cercetate. Aceasta problematică a generat ample dezbateri în literatura de specialitate conform Zaidi, S., și Paz, V. [143, p.127] cu evidențierea impactului laturii practice a cercetării, în special în domeniul politicilor contabile. S-au constituit astfel în centrele universitare echipe mixte formate din studenți și profesori, cercetători cu scopul de a crește impactul cercetării academice în practica profesională și de a forma antreprenori și manageri capabili să utilizeze cercetarea vastă existentă în prezent.

Alt autor, Albu C.N., a dezbătut problematica utilității creării de cercetare contabilă de calitate, în condițiile obținerii unei relevanțe a cadrului conceptual în continuă schimbare privind IAS și IFRS [144, p.9]. La nivelul situațiilor financiare există în literatura de specialitate un interes de a implica managerii în raportarea voluntară și realizarea unor situații financiare de calitate. Cohen L. și Malloy C. [145, p.2] pun accentul pe calitatea divulgării situațiilor financiare în corporații prin utilizarea BIA (Business Intelligence Advisors). Aspectele divulgării de calitate a situațiilor financiare au efecte modificatoare asupra reglementărilor contabile prin dimensiunea tranzacțiilor și volumul sumelor repatriate ca profit a societăților multinaționale. Gassen J. și Schwedler K. [146, p.501] aduc argumente asupra conceptului de cuantificare rezonabilă a utilității informației contabile pentru utilizatorii situațiilor financiare.

Toate aceste demersuri au avut ca scop corectarea erorilor contabile și transformarea informațiilor din situațiile financiare în unele de calitate. Aceste demersuri fac obiectul IFRS 9 *Instrumente financiare* [147], IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* [148], dar și IAS 27 *Situații financiare individuale* [149], conform Leblond P. [83, p.445], având în vedere tendința de globalizare a afacerilor.

În funcție de categoria contabilă revizuită, estimările contabile se clasifică în: estimări contabile de natura contabilă generate de modificări legislative, estimări de natură socială generate

de modificări ale politicilor de remunerare a personalului angajat conform IAS 19 [141], estimări de natură economică generate de situația financiară incertă a unui terț client/furnizor ce se află la data bilanțului în relație contractuală cu societatea comercială. În funcție de momentul producerii unei erori contabile acestea se tratează diferit la momentul bilanțului după cum urmează: aplicarea retroactivă prin transpunerea politicilor contabile noi (modificate) asupra tranzacțiilor sau condițiilor comerciale stabilite, dar nefinalizate la data bilanțului; retratarea retroactivă care constă în anularea efectelor erorilor produse în perioada anterioară; aplicarea prospectivă, respectiv recunoașterea efectului modificării estimărilor contabile.

Practica economică identifică diferențe de valoare atribuite costurilor de tranzacționare, costurilor de achiziție și beneficiului realizat în urma distribuirii bunurilor între procesul de producție și cel de desfacere. Prin managementul negocierii afacerilor, costurile de tranzacționare pot fi controlate și poate fi izolat riscul comercial asimilat în practică litigiilor comerciale și creării de valori contingente. Costurile de tranzacționare constituie o bază rațională pentru crearea deductibilității fiscale și în acest caz controlul riscului fiscal se impune a fi efectuat pe baze standardizate pentru limitarea elementelor de fraudă și eroare, cu atât mai mult cu cât în comerțul global caracterul tranzacțiilor este preponderent internațional și poate conduce la elemente semnificative de insecuritate fiscală.

Acțiunea de ajustarea a unei valori contabile pe baza unor probe noi, ulterioare datei bilanțului reprezintă modificarea unei estimări. Realitatea probelor este rezultatul unei acțiuni de evaluare, expertiză sau analiză a contextului care a generat producerea evenimentului modificator, materializată printr-un document justificativ autentic. În opinia autorilor Grosu V. și alții [138] o metodă adecvată de limitare a erorilor constă în îmbunătățirea practicilor de audit. Acestia consideră că „îmbunătățirea tehnicilor de audit contribuie la validarea informațiilor contabile calitative, așa cum sunt solicitate de părțile interesate, și generează dezvoltare durabilă”.

În-o altă abordare [139] se arată că există o relație de dependență directă între nivelul de vulnerabilitate și expunerea la recesiunea economică, această idee fiind susținută de studiul acelorași autori [140, p.254] privind ”vulnerabilitatea sistemelor contabile globale în raport cu amenințările economice de pe piețele globale”, prin care se arată că „standardele cu referire la riscuri sunt încă deficitare în ceea ce privește modelul de convergență, lăsând un amplu spațiu de manevră pentru investitorii jucători, astfel încât pe un fundament clasic al ciclului economic bazat pe lanțurile Markov, aceștia să poată extrapola și forța obținerea de venituri financiare prin utilizarea breșelor de securitate informaționale care ar trebui aplicate informației contabil”. Autorii demonstrează prin intermediul modelului econometric gravitațional că există la nivel global vulnerabilități specifice diferitelor sistemelor contabile și argumentează necesitatea convergenței acestora.

Unii autori [151, p.5] apreciază că recomandările oferite de IAS 8 cu privire la ajustarea situațiilor financiare în caz de omisiuni, nerespectarea principiului permanenței metodelor sau în situații de erori contabile sunt optime în ceea ce privește aplicarea tratamentelor contabile retrospectiv sau prospectiv în funcție de situația dată. În cadrul studiului s-au utilizat datele financiare raportate de către primele 40 de firme, clasate la nivelul județului Galați România conform venitului din vânzări pe o perioadă de 8 ani (intervalul 2011 - 2018), ținând cont de următoarele aspecte semnificative pentru studiu: zonă industrializată cu acces la Dunăre (oraș port, industrie preponderent siderurgică, navală, cu impact pe sectorul agroalimentar și construcții); zona se află într-un proces de reorganizare, intensificând schimburile comerciale pe baza accesului în zona portului; zona se află într-un pol al concentrării urbane, fiind pe locul doi în România după București, cu potențial ridicat de investiții.

În acest context, s-a studiat în dinamică indicatorii de profitabilitate (profitul brut, profitul net), raportul venituri/cheltuieli și indicatorii de structură a activelor și pasivelor entității și raportarea acestora la capitalul propriu, profitul net și venitul din vânzări. Indicatorii analizați în dinamică sunt cei prezentați în figura nr. 3.1.

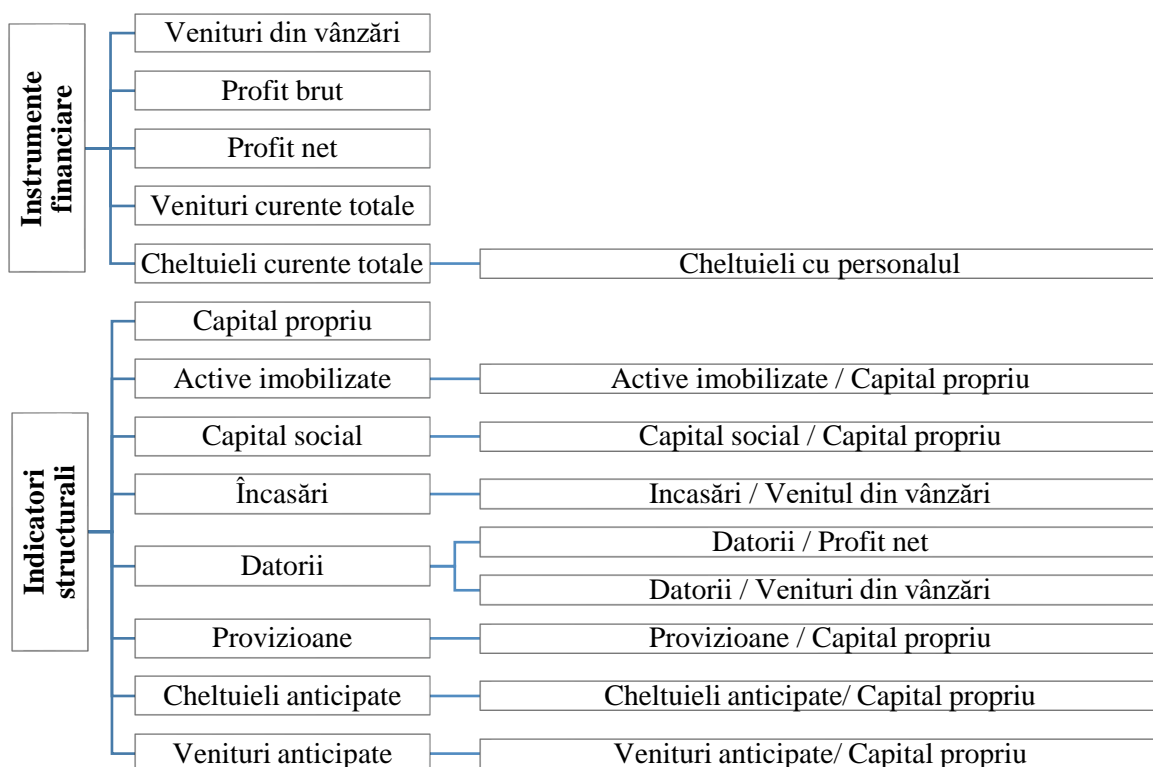


Fig. 3.1. Indicatorii utilizați pentru modelarea tratamentelor contabile ale evenimentelor ulterioare datei raportării

Sursa: elaborat de autor

Pentru conceptualizarea modelului propus, în baza direcțiilor din literatura de specialitate prezentate mai sus, se formulează următoarele ipoteze:

H 1. Riscul asociat cu unii indicatori este cu atât mai mare cu cât volatilitatea informațiilor financiare cumulate, în raport cu capitalul propriu, este mai mare;

H 2. Elementele reflectate în activul financiar pot fi corectate prin aplicarea ajustărilor relevante după o analiză de impact a dematerializării acestora;

H 3. Elementele reflectate în pasivul financiar sunt mai volatile și pot fi corectate aplicând ajustări la tipul de provizioane numai după o analiză de impact a relației: Volatilitate - Volatilitate macroeconomică;

H 4. Erorile contabile adecvat ajustate sunt generatoare de stabilitate și creștere, prin majorarea încrederii utilizatorilor situațiilor financiare în contextul integrării tuturor ajustărilor generate de model.

Modelul utilizat este unul al seriilor relative, comparate în dinamica (n/n-1) pe indicatorii menționați în figura 3.1., din care am extras ca și soluție pentru indexarea riscului și obținerea ajustărilor, următorii indicatori stabiliți în tabelul 3.1., cu condiția de risc și nivelul impactului asupra situației financiare.

Tabelul 3.1. Indicatorii de risc

INDICATORI	Nivelul de non risc	Impactul indicatorilor în riscul total
Venituri/Cheltuieli	>1	2
Capital propriu	>1	1
Active imobilizate/Capital propriu	<1	4
Capital social / Capital propriu	<1	3
Creanțe / Venituri din vânzări	<1	2
Datorii / Venituri din vânzări	<1	3
Provizioane / Capital propriu	<1	4
Cheltuieli anticipate/ Capital propriu	<1	3
Venituri anticipate / Capital propriu	<1	3

Sursa: elaborat de autor

Modelul propus analizează în dinamică indicatorii conform formulelor prezentate mai jos:

- Rentabilitatea veniturilor obținute în raport cu cheltuielile efectuate pentru obținerea

$$\text{acestor venituri: } \Delta_{IEi} = \frac{IE_i}{IE_{i-1}} = \frac{\Delta I_i}{\Delta C_i} = \frac{\frac{I_i}{E_i}}{\frac{I_{i-1}}{E_{i-1}}}, i = \overline{1,6}, \quad (3.1.)$$

unde:

- IE, reprezintă rentabilitatea veniturilor obținute în raport cu cheltuielile efectuate pentru obținerea acestor venituri;

- I, reprezintă venituri totale existente;

- E, reprezintă cheltuieli totale existente;

-i, anul de referință și i – 1, anul precedent;

$$\text{- Capital propriu - } \Delta_{EQ_i} = \frac{EQ_i}{EQ_{i-1}}, i = \overline{1,6}, \quad (3.2.)$$

unde:

- EQ, reprezintă capitalul propriu existent;
- i, anul de referință și i – 1, anul anterior;

$$\text{-Active immobilizate/Capital propriu: } \Delta_{FAE_i} = \frac{FAE_i}{FAE_{i-1}} = \frac{\Delta_{FA_i}}{\Delta_{EQ_i}} = \frac{\frac{FA_i}{EQ_i}}{\frac{FA_{i-1}}{EQ_{i-1}}}, i = \overline{1,6},$$

(3.3.)

unde:

- FAE, reprezintă active immobilizate/capital propriu;
- FA, reprezintă active immobilizate existente;
- EQ, reprezintă capitalul propriu existent;
- i, anul de referință și i – 1, anul anterior;

$$\text{- Capital social/Capital propriu: } \Delta_{SCE_i} = \frac{SCE_i}{SCE_{i-1}} = \frac{\Delta_{SC_i}}{\Delta_{EQ_i}} = \frac{\frac{SC_i}{EQ_i}}{\frac{SC_{i-1}}{EQ_{i-1}}}, i = \overline{1,6}, \quad (3.4.)$$

unde:

- SCE, reprezintă capital social/capital propriu;
- SC, reprezintă capitalul social existent;
- EQ, reprezintă capitalul propriu existent;
- i, anul de referință și i – 1, anul anterior;

$$\text{- Creanțe/Venituri din vânzări: } \Delta_{RT_i} = \frac{RT_i}{RT_{i-1}} = \frac{\Delta_{R_i}}{\Delta_{T_i}} = \frac{\frac{R_i}{T_i}}{\frac{R_{i-1}}{T_{i-1}}}, i = \overline{1,6},$$

(3.5.)

unde:

- RT, reprezintă creanțe/venituri din vânzări;
- R, reprezintă creanțe existente;
- T, reprezintă venituri din vânzări existente;
- i, anul de referință și i – 1, anul anterior;

$$\text{- Datorii comerciale/Venituri din vânzări: } \Delta_{DT_i} = \frac{DT_i}{DT_{i-1}} = \frac{\Delta_{D_i}}{\Delta_{T_i}} = \frac{\frac{D_i}{T_i}}{\frac{D_{i-1}}{T_{i-1}}}, i = \overline{1,6}, \quad (3.6.)$$

unde:

- DT, reprezintă datorii comerciale/venituri din vânzări;
- D, reprezintă datorii comerciale existente;
- T, reprezintă venituri din vânzări existente;

- i , anul de referință și $i - 1$, anul anterior;

$$\text{-Provizioane/Capital propriu: } \Delta_{PVE_i} = \frac{PVE_i}{PVE_{i-1}} = \frac{\Delta_{PV_i}}{\Delta_{EQ_i}} = \frac{\frac{PV_i}{EQ_i}}{\frac{PV_{i-1}}{EQ_{i-1}}}, i = \overline{1,6}, \quad (3.7.)$$

unde:

- PVE, reprezintă provizioane/capital propriu;

- PV, reprezintă provizioanele existente;

- EQ, reprezintă capitalul propriu existent;

- i , anul de referință și $i - 1$, anul anterior;

$$\text{- Cheltuieli anticipate/Capital propriu: } \Delta_{AEE_i} = \frac{AEE_i}{AEE_{i-1}} = \frac{\Delta_{AE_i}}{\Delta_{EQ_i}} = \frac{\frac{AE_i}{EQ_i}}{\frac{AE_{i-1}}{EQ_{i-1}}}, i = \overline{1,6}, \quad (3.8.)$$

unde:

- AEE, reprezintă cheltuieli anticipate/capital propriu;

- AE, reprezintă cheltuielile anticipate existente;

- EQ, reprezintă capitalul propriu existent;

- i , anul de referință și $i - 1$, anul anterior;

Indicatorii determinați în acest fel sunt comparați cu pragul de risc conform formulei:

$$\Delta_{K_i} - R_K > 0, \quad (3.9.)$$

unde:

- Δ_{K_i} , reprezintă nivelul indicatorului pentru o anumită perioadă;

- R_K , reprezintă un nivel non-risc pentru indicatorul K;

- i , anul de referință;

Pentru valori mai mari de 0, se aplică coeficientul de impact. Coeficientul de impact se aplică indicatorilor de risc calculați pe baza formulei: $\Delta_{K_i} - R_K > 0$, fiind calculată media anuală a riscurilor pozitive, care se aplică ca un prag pentru determinarea ajustărilor brute, după cum urmează:

$$\frac{\Delta_{K_i} * c_i}{\left(\frac{\sum_{K=1}^9 \Delta_{K_i} * c_i}{9}\right)} > 1, \quad (3.10)$$

unde:

$\Delta_{K_i} * c_i$, reprezintă un indicator sub risc, ponderat cu coeficientul de impact.

Rentabilitatea veniturilor din vânzări obținute în raport cu cheltuielile efectuate pentru obținerea acestor venituri cu risc pozitiv evaluat - $\Delta_{IE_i} - R_{IE_i} > 0$

$$\xrightarrow{\text{Venit net}_i} \text{Venit net ajustat} = (1 - \Delta_{IE_i}) * \text{Venit net}_i \quad (3.11.)$$

unde:

- IE, reprezintă rentabilitatea veniturilor obținute în raport cu cheltuielile efectuate pentru obținerea acestor venituri;

- R, reprezintă un coeficient de impact sub limita de risc pentru rentabilitatea veniturilor în raport cu cheltuielile efectuate;

$$\text{Capitalul propriu cu risc evaluat pozitiv} - \Delta_{EQ_i} - R_{EQ_i} > 0$$

$$\xrightarrow{\text{Venit net}_i} \text{Venit net ajustat}_i = (1 - \Delta_{EQ_i}) * \text{Venit net}_i \quad (3.12.)$$

unde:

- EQ, reprezintă indicatorul Capital propriu;

- R, reprezintă un coeficient de impact sub limita de risc pentru Capitalul propriu;

$$\text{Active immobilizate / capital propriu cu risc evaluat pozitiv} - \Delta_{FAE_i} - R_{FAE_i} > 0$$

$$\xrightarrow{\text{Rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe}_i} \text{rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe ajustate}_i = (1 - \Delta_{FAE_i}) * \text{Active fixe}_i \quad (3.13.)$$

unde:

- FAE, reprezintă indicatorul Active immobilizate / capital propriu;

- R, reprezintă un coeficient de impact sub limita de risc pentru indicatorul FAE;

$$\text{Capital social / capital propriu cu risc evaluat pozitiv} - \Delta_{SCE_i} - R_{SCE_i} > 0$$

$$\xrightarrow{\text{Provizioane pentru risc de insolvență}_i} \text{Provizioane ajustate}_i = (1 - \Delta_{SCE_i}) * \text{Provizioane}_i,$$

(3.14.)

unde:

- SCE, reprezintă indicatorul Capital social / capital propriu;

- R, reprezintă un coeficient de impact sub limita de risc pentru indicatorul SCE;

$$\text{Creanțe comerciale/Venitul din vânzări cu risc evaluat pozitiv} - \Delta_{RT_i} - R_{RT_i} > 0$$

$$\xrightarrow{\text{Provizioane pentru creanțe incerte}_i} \text{Provizioane ajustate}_i = (1 - \Delta_{RT_i}) * \text{Provizioane}_i, \quad (3.15.)$$

unde:

- RT, reprezintă indicatorul Creanțe/Venituri din vânzări;

- R, reprezintă un coeficient de impact sub limita de risc pentru indicatorul RT;

$$\text{Datorii comerciale/Venitul din vânzări cu risc evaluat pozitiv} - \Delta_{DT_i} - R_{DT_i} > 0$$

$$\xrightarrow{\text{Provizioane pt.datorii incerte}_i} \text{Provizioane ajustate}_i = (1 - \Delta_{DT_i}) * \text{Provizioane}_i, \quad (3.16.)$$

unde:

- DT, reprezintă indicatorul datorii comerciale/venitul din vânzări;
- R, reprezintă un coeficient de impact sub limita de risc pentru indicatorul DT;
- **Provizioane / Capital propriu cu risc evaluat pozitiv** - $\Delta_{PVE_i} - R_{PVE_i} > 0$

$$\xrightarrow{\text{Provizioane}_i} \text{Provizioane ajustate}_i = (1 - \Delta_{PVE_i}) * \text{Provizioane}_i, \quad (3.17.)$$

unde:

- PVE, reprezintă indicatorul Provizioane / Capital propriu;
- R, reprezintă un coeficient de impact sub limita de risc pentru indicatorul PVE;
- **Cheltuieli anticipate/ Capital propriu cu risc evaluat pozitiv** - $\Delta_{AEE_i} - R_{AEE_i} > 0$

$$\xrightarrow{\text{Provizioane pt. chelt. în avans}_i} \text{Provizioane ajustate}_i = (1 - \Delta_{AEE_i}) * \text{Provizioane}_i, \quad (3.18.)$$

unde:

- AEE, reprezintă indicatorul Cheltuieli anticipate/ Capital propriu;
- R, reprezintă un coeficient de impact sub limita de risc pentru indicatorul AEE;
- **Venituri anticipate/ Capital propriu cu risc evaluat pozitiv** - $\Delta_{AIE_i} - R_{AIE_i} > 0$

$$\xrightarrow{\text{Provizioane pt. venituri în avans}_i} \text{Provizioane ajustate}_i = (1 - \Delta_{AIE_i}) * \text{Provizioane}_i,$$

(3.19.)

unde:

- AIE, reprezintă indicatorul Venituri anticipate/Capital propriu;
- R, reprezintă un coeficient de impact sub limita de risc pentru indicatorul AIE;

Indicatorii prezentați pot fi inserați într-un model cumulativ de risc al cărui design este prezentat mai jos, după cum urmează:

Venituri curente / Cheltuieli curente Capital propriu	$\left\{ \frac{\Delta_{K_i} * c_i}{\left(\frac{\sum_{K=1}^9 \Delta_{K_i} * c_i}{9} \right)} \right\}$	Profit net
Active immobilizate/ Capital propriu		Diferențe din reevaluarea activelor immobilizate
Capital social/Capital propriu	$\left\{ \frac{\Delta_{K_i} * c_i}{\left(\frac{\sum_{K=1}^9 \Delta_{K_i} * c_i}{9} \right)} \right\}$	Datorii contingente*
Creanțe / Venituri din vânzări		Ajustări pentru deprecierea creanțelor
Datorii / Venituri din vânzări		Provizioane pentru litigii
Provizioane / Capital propriu		Provizioane
Cheltuieli anticipate/ Capital propriu	$\left\{ \frac{\Delta_{K_i} * c_i}{\left(\frac{\sum_{K=1}^9 \Delta_{K_i} * c_i}{9} \right)} \right\}$	Capital propriu
Venituri anticipate/ Capital propriu		Capital propriu

* Valabil atunci când se aplică teoria agenției, adică managementul entității diferă de acționariat și investitorii minoritari sunt lipsiți de protecție.

Ținem să menționăm că modelul poate fi aplicat tuturor entităților care aplică standardele internaționale de contabilitate.

Pentru modelare a fost selectată cea mai mare companie din zona județului Galați - Liberty Galați SA. Modelul dezvoltat s-a bazat pe informațiile prezentate în situațiile financiare din ultimii 8 ani consecutivi, iar valorile brute au fost ajustate în serii relative în conformitate cu indicatorii analizați (informații prezentate în Anexa 9 Fig. A.9.1., Fig. A.9.2., Fig. A.9.3., Fig. A.9.4.). Dinamica indicatorilor entității Liberty Galați SA este prezentată în tabelul 3.2., pe baza ratelor de creștere anuale.

Tabelul 3.2. Dinamica indicatorilor pentru Liberty Galați SA

Liberty Galați SA	2020/ 2019	2019/ 2018	2018/ 2017	2017/ 2016	2016/ 2015	2015/ 2014	2014/ 2013
Venituri din vânzări	107,48%	132,19%	90,22%	105,88%	96,18%	69,10%	110,51%
Profit net / Pierdere netă	221,65%	180,20%	110,81%	162,05%	154,69%	30,90%	282,19%
Venituri curente	115,09%	136,91%	89,70%	104,70%	93,84%	73,83%	99,27%
Cheltuieli curente	107,84%	131,03%	89,74%	99,71%	89,17%	84,24%	92,34%
Venituri/Cheltuieli	106,72%	104,49%	99,96%	105,01%	105,24%	87,64%	107,51%
Capital propriu	139,52%	85,97%	80,97%	83,39%	82,78%	73,34%	88,67%
Active imobilizate	107,20%	94,13%	94,54%	101,73%	89,68%	81,76%	83,79%
Active imobilizate / Capital propriu	76,83%	109,50%	116,75%	121,99%	108,34%	111,47%	94,49%
Capital social	98,16%	98,31%	98,98%	99,99%	99,42%	100,84%	95,11%
Capital social / Capital propriu	70,36%	114,36%	122,24%	119,90%	120,10%	137,49%	107,26%
Creanțe	115,52%	125,09%	112,47%	65,23%	136,00%	98,07%	53,16%
Creanțe/Venituri din vânzări	107,48%	94,63%	124,66%	61,61%	141,40%	141,92%	48,10%
Datorii	111,16%	133,25%	129,26%	89,32%	104,04%	115,20%	68,76%
Datorii / Profit net	191,37%	41,65%	69,82%	69,09%	62,14%	280,95%	51,54%
Datorii/Venituri din vânzări	103,42%	100,80%	143,27%	84,37%	108,17%	166,71%	62,22%
Provizioane	73,92%	68,72%	98,80%	118,23%	101,18%	88,03%	97,35%
Provizioane / Capital propriu	52,98%	79,94%	122,02%	141,77%	122,23%	120,02%	109,79%
Cheltuieli anticipate	93,31%	27,92%	236,67%	97,81%	84,69%	91,67%	85,71%
Cheltuieli anticipate/ Capital propriu	87,05%	29,66%	250,34%	96,14%	94,43%	112,12%	102,30%
Venituri anticipate	133,67%	73,17%	120,61%	68,61%	94,92%	87,08%	64,85%
Venituri anticipate/ Capital propriu	124,70%	77,73%	127,57%	67,44%	105,84%	106,52%	77,40%

Sursa: elaborat de autor

În urma dinamicii prezentate în tabelul de mai sus, pe baza indicilor de armonizare prezentați, prin modelare stabilim următoarele riscuri pentru Liberty Galați SA (tabelul 3.3.).

**Tabelul 3.3. Riscul evenimentelor ulterioare datei raportării reflectat prin indicatorii
modelați în cazul Liberty Galați SA**

LIBERTY GALAȚI SA	2020/ 2019	2019/ 2018	2018/ 2017	2017/ 2016	2016/ 2015	2015/ 2014	2014/ 2013	Impact c_i
Venituri/Cheltuieli	0,00%	3,06%	7,23%	7,19%	11,61%	16,02%	4,17%	2
Capital proprii	0,00%	14,03%	19,03%	16,61%	17,22%	26,66%	11,33%	1
Active imobilizate / Capital propriu	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,94%	0,00%	0,00%	4
Capital social / Capital propriu	61,92%	130,13%	101,24%	64,63%	37,30%	14,32%	0,00%	3
Creanțe/Venituri din vânzări	7,48%	0,00%	24,66%	0,00%	41,40%	41,92%	0,00%	2
Datorii/Venituri din vânzări	3,42%	0,80%	43,27%	0,00%	8,17%	66,71%	0,00%	3
Provizioane / Capital propriu	0,00%	0,00%	22,02%	41,77%	22,23%	20,02%	9,79%	4
Cheltuieli anticipate/ Capital propriu	0,00%	0,00%	150,34%	0,00%	0,00%	12,12%	2,30%	3
Venituri anticipate/ Capital propriu	33,67%	0,00%	20,61%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	3
$\frac{\Delta K_i * c_i}{\left(\frac{\sum_{k=1}^9 \Delta K_i * c_i}{9}\right)}$	34,67%	45,88%	124,14%	43,55%	41,37%	55,78%	7,30%	

Sursa: elaborat de autor

Pe baza aplicării modelului, ajustările necesare (tabelul 3.4.) care trebuie efectuate în bilanț sunt:

- profit net / pierdere netă;
- rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe;
- ajustări ale provizioanelor.

Tabelul 3.4. Valoarea ajustărilor după aplicarea modelului (Euro)

Indicator	2014	2015	2016	2017
Profit net/pierdere netă	-12.816.398	-17.268.256	-10.573.236	-5,523,543
Rezerve	0	0	21.668.017	0
Provizioane	19.092.629	-80.098.622	23.410.748	37,802,814
Capital propriu	662.729.956	486.065.535	402.375.209	335,556,960
Capital propriu ajustat	669.006.188	388.698.657	436.880.738	367,836,230
Capital social	551.059.972	555.673.961	552.473.391	552,423,675
Indicator	2018	2019	2020	
Profit net/pierdere netă	-1.805.951	-1.583.040	0	
Rezerve	0	0	0	
Provizioane	-19.404.142	21.833.764	1.268.954	
Capital propriu	271.709.342	233.578.485	325.884.007	
Capital propriu ajustat	250.499.249	253.829.210	327.152.961	
Capital social	546.789.711	537.537.102	527.672.340	

Sursa: elaborat de autor

Se poate observa că evenimentele post bilanț au un impact negativ asupra capitalului propriu, și anume că acestea se diminuează, pe baza riscurilor asociate creanțelor dubioase ale cheltuielilor acumulate sau veniturilor amânate preconizate. În tabelul 3.5., sunt prezentate rezultatele testelor statistice de validare a ipotezelor de lucru 2 și 3.

Tabelul 3.5. Modele econometrice pentru testarea ipotezelor H2 și H3

TSLs	Variabilă dependentă	Regresori	Variabile instrumentate	Coefficient	Eroare standard	t-ratio	p-value	S
2014	Capital social	Capital propriu	Capital propriu ajustat*	166.325	0,293587	5.665	0,0013	***
2015	Capital social	Capital propriu	Capital propriu ajustat*	145.559	0,201182	7.235	0,0004	***
2016	Capital social	Capital propriu	Capital propriu ajustat*	127.770	0,131042	9.750	<0,0001	***
2017	Capital social	Capital propriu	Capital propriu ajustat*	108.931	0,0936929	11,63	<0,0001	***
2018	Capital social	Capital propriu	Capital propriu ajustat*	0,817073	0,0416343	19,62	<0,0001	***
2019	Capital social	Capital propriu	Capital propriu ajustat*	0,786056	0,0416343	20,61	<0,0001	***
2020	Capital social	Capital propriu	Capital propriu ajustat*	0,656332	0,0416343	23,62	<0,0001	***

*** înalt semnificativ statistic

Sursa: elaborat de autor

Aplicarea modelului la entitățile care utilizează provizioane prin politicile contabile adoptate demonstrează că există o diferență între valoarea raportată a capitalului propriu și valoarea reală, după cum urmează: Există o scădere a gamei analizate a pachetului de acțiuni ale acționarilor pe baza ajustărilor necesare a provizioanelor stabilite și a profitului net declarat.

Astfel, la sfârșitul anului 2019, entitatea a reprezentat un badwill bazat pe rezultatul net negativ și scăderea activelor imobilizate și a activelor circulante cu 40% față de 2014. Entitatea înregistrează un ușor reviriment după schimbarea acționariatului (vânzarea pachetului majoritar de Arcelor Mittal către Liberty Steel (figura 3.2.).

Există o creștere a pachetului de capital propriu analizat, care, în urma utilizării modelului, s-a dovedit a fi realist, cu excepția anului 2014, ecuațiile de tendință a capitalului propriu și capitalului propriu ajustat fiind aproximativ egale pentru 2014-2020. Creșterea se bazează pe ajustări negative ale rezervelor pentru 2014, care au generat un punct de inflexiune și provizioane pozitive și ajustări ale venitului.

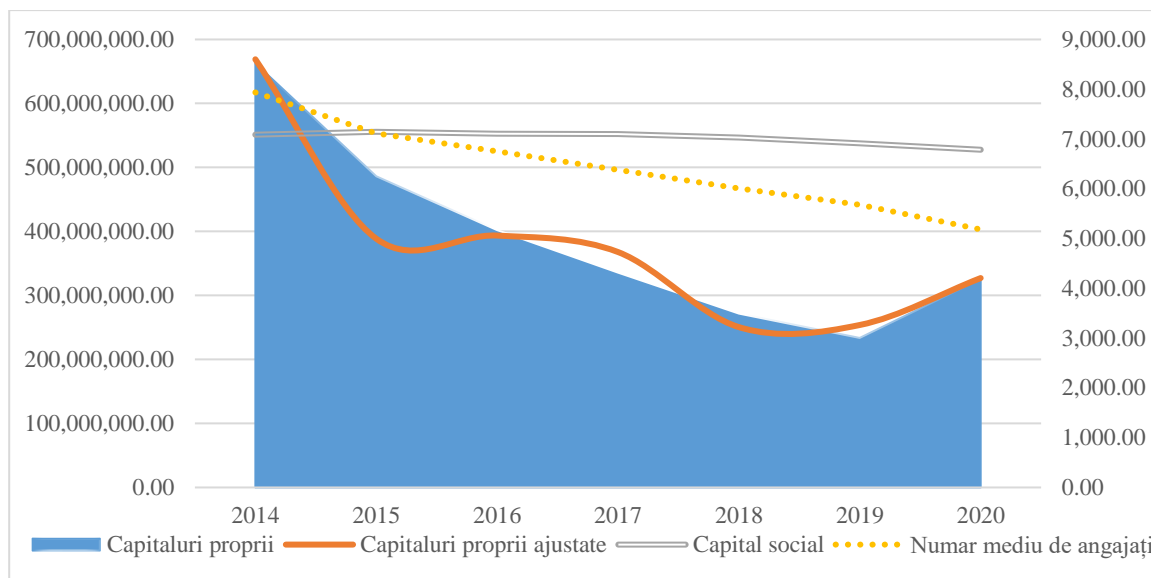


Fig. 3.2. Diluarea capitalului social în urma ajustărilor evenimentelor ulterioare datei raportării pentru Liberty Galați SA

Sursa: elaborat de autor

Astfel, la sfârșitul anului 2018, entitatea a reprezentat un fond comercial bazat pe rezultatul net pozitiv și creșterea activelor imobilizate și a activelor circulante cu peste 100% față de 2014 (tabelul 3.2.). Aceste observații permit validarea ipotezelor de lucru după cum urmează:

Ipoteza H 1. Riscul asociat cu unii indicatori este cu atât mai mare cu cât volatilitatea informațiilor financiare cumulate, în raport cu capitalul propriu, este mai mare (a se vedea tabelul 3.3. și tabelul 3.4.).

Ipoteza H 2. Elementele reflectate în activul financiar pot fi corectate prin aplicarea ajustărilor relevante după o analiză de impact a dematerializării acestora (a se vedea tabelul 3.5.).

Ipoteza H 3. Elementele reflectate în pasivul financiar sunt mai volatile și pot fi corectate aplicând ajustări la tipul de provizioane numai după o analiză de impact a relației: Volatilitate - Volatilitate macroeconomică (a se vedea tabelul 3.5.).

Ipoteza H 4. Erorile contabile adecvat ajustate sunt generatoare de stabilitate și creștere, prin creșterea încrederii utilizatorilor situațiilor financiare în contextul integrării tuturor ajustărilor generate de model (a se vedea tabelul 3.4.).

Utilitatea acestui studiu rezidă în fundamentarea unor modele econometrice de analiză a procedurilor de corectare a erorilor contabile identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare datei raportării, cu rezultate pozitive privind nivelul de eficiență a informației contabile care contribuie la stabilitatea financiară pe baza monitorizării riscului financiar și prin îmbunătățirea aplicării politicilor contabile. Impactul asupra activității entității este semnificativ cu rezultate asupra

încrederii stakeholderilor în informația contabilă și perspective de dezvoltare sustenabilă (plusvaloare economică ridicată).

3.2. Perfecționarea informației contabile aferentă Dosarului prețurilor de transfer prin intermediul pachetului de politici contabile și a modelului propus de evaluare a markerilor de risc

Din punct de vedere economic, odată cu globalizarea activității economice s-a constatat o accentuare a cauzisticii fiscale privind constatarea erorilor și fraudelor a entităților implicate în tranzacțiile globale. O analiză a dinamicii comerțului global reflectă intensificarea fluxurilor comerciale și transferul gradual al acestora în mediul online acolo unde barierele de verificare a legalității și sustenabilității tranzacțiilor sunt mult mai fragile, iar interoperabilitatea schimburilor economice este mult accelerată. În acest context, există în literatura de specialitate și în demersurile legislative inițiate de forurile economice cu atribuții de supraveghere și control, o orientare către identificarea profilelor de risc a agenților economici conform Newman W. și alții [152, p.102].

Creșterea transparenței economice a entităților care practică tranzacții controlate (IFRS 10 [153]), precum și monitorizarea riscului asumat în raport cu riscul existent la data tranzacției și stabilitate financiară în cazul operațiilor de control fiscal (IFRS 9 [147]) prin raportare la o bază metodologică concretă (IFRS 13 [154]), demonstrabilă și justificabilă în condițiile unui eventual litigiu fiscal căpătă o relevanță metodologică prin standardizarea etapelor de realizare a unui Dosar al prețurilor de transfer.

Dosarul prețurilor de transfer conține principalele elemente de influență asupra tranzacțiilor și rezultatele succinte ale analizei economice privind metoda utilizată, indicatorul de profitabilitate (IFRS 3 [155]) și rezultatele analizei pentru fiecare bun sau serviciu care a făcut obiectul tranzacțiilor între părți afiliate (IAS 28 [156]), inclusiv justificarea economică a tranzacțiilor cu valoare nesemnificativă (IFRS 7 [157]). Pe de altă parte, întocmirea dosarului prețurilor de transfer se regăsește în pachetul de politici contabile ca și capitol distinct în condițiile în care entitatea este afiliată unui grup economico-financiar [158, p.156].

Din punct de vedere metodologic, în vederea cuantificării riscului adiționat tranzacțiilor controlate cu părțile afiliate conform IAS 24 [159] la data raportării financiare (IAS 32 [160]) ne-am propus elaborarea modelului testului acid pentru evaluarea markerilor de risc, care să poată fi inclus în pachetul de politici contabile. Acest aspect, trebuie analizat atât prin prisma politicilor de consolidare a comportamentului de detectare a riscului, cât și din punct de vedere al dinamicii economice (confruntarea cu perioade succesive de creștere economică sau criză economică), aspecte care modifică comportamentul entităților în sensul adaptării la aceste măsuri

reglementative și identificarea unor posibilități de maximizare a interesului economic. Astfel, considerăm că demersurile privind delimitările operaționale ale organismelor economice au rezonat generic cu interesele entităților, în special a celor aflați în relație de dependență prin afiliere sau joint venture prin crearea tranzacțiilor circulare, disimularea pierderilor și/sau profiturilor sau prin crearea unor funcțiuni cu destinație non-economică (vizând printre altele forme ale protecției sociale sau avantaje obținute prin utilizarea indirectă a acestora). Rezultă că conceptualizarea unui model de identificare validă a riscurilor fiscale, în special în ceea ce privește tranzacțiile cu părți afiliate (*Anexa 10 Fig. A.10.1., Fig. A.10.2., Fig. A.10.3., Fig. A.10.4., Fig. A.10.5., Fig. A.10.6.*), reprezintă o necesitate care rezonează atât cu interesul entităților cu atribuții în domeniu, cât și cu interesele corporațiilor multinaționale care își doresc implementarea principiilor de dezvoltare sustenabilă la toate nivelele entității.

Pentru conceptualizarea modelului este necesară identificarea indicatorilor sensibili la risc și integrarea acestora în modelul matematic propus.

Prima categorie de indicatori economici este reprezentată de indicatorii de detectare a pragului de beneficiu. Această categorie de indicatori se cuantifică atât pe baza principiului de funcționare a economiei (creștere economică benefică și perpetuă), cât și pe baza principiului prudenței sau a bazei rezonabile de opinie. Principiul creșterii economice benefice și perpetue se bazează în cadrul unei entități dezvoltate la nivel internațional (companie multinațională) pe asigurarea în orice moment al interesului părților interesate. Din punct de vedere matematic, evaluarea interesului părților interesate în baza principiului amintit rezidă în evaluarea prospectivă a recuperării investiției prin metode de previziune financiară și în evaluarea rezonabilă a protejării capitalului prin metode retrospective de analiză a deprecierei capitalurilor și/sau de erodare în raport cu rata de acumulare prezumată. Metodologic, cuantificarea beneficiului realizat trebuie raportată la un minim al beneficiului prezumat în condiții de risc fiscal constant.

La stabilirea bazei de evaluare predictivă a beneficiului prezumat tehnic pot fi luate în considerare anumite elemente:

- transferul drepturilor de proprietate intelectuală dintr-un stat în alt stat;
- costurile de relocare;
- modificări ale redevențelor obținute prin transferul de proprietate intelectuală;

Principiul trebuie completat cu evaluarea riscului asumat prin identificarea și izolarea elementelor de risc al tranzacțiilor în raport cu riscul de fraudă și eroare sau modificarea structurii lanțurilor global valorice ca indicator de vulnerabilitate macroeconomică. Adăugat analizei de risc trebuie evaluate și separate elementele ce comportă risc financiar de cele care comportă risc fiscal.

În concluzie, indicatorii economici de detectare a riscului potențial generează valori nenule dacă și numai dacă nu este depășit pragul de beneficiu prezumat.

A doua categorie de indicatori sunt indicatorii economici de detectare a particularităților specifice unei tranzacții controlate, care comportă anumite caracteristici generice cum ar fi:

- existența clauzelor de confidențialitate în tranzacțiile controlate de măsura afectării transparenței fiscalea tranzacțiilor stabilită prin cadrul legal specific;
- transformarea formei materiale ale unor elemente financiare, precum transformarea fondului comercial în participații prin utilizarea dreptului de preemțiune, utilizarea unor venituri supuse impozitării pentru donații în scopul de a reduce cheltuielile fiscale;
- fluxul tranzacțiilor comerciale bazate pe principii moderne, precum conceptul de economie circulară, în care părțile afiliate pot obține anumite avantaje ca urmare a extinderii ciclului de viață al produselor;
- rezidența fiscală și tratamentul fiscal aplicabil tranzacțiilor, dacă și numai dacă există elemente de incertitudine privind rezidența fiscală într-un stat necooperant sau în paradisuri fiscale;
- vulnerabilități ale elementelor de asigurare a tranzacțiilor.

A treia categorie de indicatori vizează aspecte privind dubla impozitare și identifică riscul asociat prin evaluarea deducerilor la impozitare (exemplu: solicitarea deducerii pentru amortizarea activului în mai multe jurisdicții fiscale). O altă modalitate de identificare a riscului reprezintă identificarea elementelor de venit sau capital, pentru care se operează scutirea de la dublă impunere în mai multe jurisdicții, sau evaluarea viciilor în aplicarea principiului permanenței metodelor în cazul transferurilor de active prin tranzacții comerciale internaționale.

A patra categorie de indicatori economici prezintă conformitate pentru riscul informațional (transferuri financiare internaționale întrerupte prin tranzitarea unui paradis fiscal, reclassificarea veniturilor în elemente cu volatilitate ridicată, susceptibile a se sustrage raportărilor internaționale. O categorie semnificativă a riscului informațional o reprezintă aranjamentele de lanț juridic, care pot include tranzacții cu părți în insolvență sau reorganizare sau mai periculos cu persoane juridice fictive.

A cincea categorie de indicatori economici de identificare a riscului vizează specificul tranzacțiilor controlate și conține elemente generice precum:

- identificarea aranjamentelor de utilizare a normelor unilaterale (aranjamente privind sfera de siguranță);
- identificarea transferurilor de proprietate intelectuală difuz evaluate (transferuri de active intangibile ce urmează a se produce după data încheierii înțelegerii);

→ identificarea elementelor tranzacționate pe baza promisiunii de a genera fluxuri financiare viitoare sau venituri preconizate pentru care la data încheierii înțelegerii nu existau elemente certe.

Sinteza indicatorilor economici supuși monitorizării pentru identificarea testului acid de evaluare a facturilor de risc în constituirea Dosarului prețurilor de transfer (prin modelare) este prezentat în tabelul 3.6.

Tabelul 3.6. Indicatorii economici și clasele de risc aferente conceptualizării modelului de analiză de risc

<i>Nr crt.</i>	Denumire indicator	Tranzacții controlate	Principiul lungimii de braț	Tranzacții necontrolate
1	Cuantificarea beneficiului controlat	Atingerea limitei necesare pentru depășirea beneficiului minimal prezumat Identificarea riscurilor privind nerealizarea beneficiului minimal prezumat	Risc: 	Maximizarea beneficiului controlat Identificarea riscurilor aferente lanțurilor globale de valoare
2	Cuantificarea particularităților de tranzacționare	Prezența caracteristicilor generice particulare	Risc: 	Minimizarea elementelor generice particulare
3	Cuantificarea elementelor privind dubla impunere	Limitarea elementelor neclare din sfera jurisdicției fiscale multiple	Risc:	Abordarea rezonabilă a comportamentului fiscal

Nr crt.	Denumire indicator	Tranzacții controlate	Principiul lungimii de braț	Tranzacții necontrolate
4	Cuantificarea elementelor privind riscul informațional	Limitarea elementelor privind riscul informațional asimilat tranzacțiilor derulate prin paradisuri fiscale sau aranjamentelor de lanț juridic	<p>Risc:</p>	Minimizarea litigiilor privind operații cu risc informațional crescut
5	Cuantificarea elementelor de risc privind tranzacțiile între părți afiliate	Identificarea elementelor care produc abaterea de la lungimea de braț	<p>Risc:</p>	Minimizarea acestor tipuri de elemente (absența acestora)

Sursa: elaborat de autor

Pe baza tabelului 3.6. privind sinteza indicatorilor economici utilizabili se poate trece la etapa următoare privind conceptualizarea modelului de analiză de risc.

Ipotezele modelului fundamentate pe baza direcțiilor din literatura de specialitate, sunt definite după cum urmează:

- I1 Cuantificarea beneficiului minimal prezumat în cazul tranzacțiilor controlate reprezintă limita minimă în analiza tranzacțiilor prin metoda prețului comparabil necontrolat, dacă și numai dacă acest minim respectă principiul lungimii de braț.
- I2 Elementele generice reprezintă elemente de risc în evaluarea dosarului prețurilor de transfer, dacă și numai dacă acestea afectează semnificativ valoarea tranzacției raportată la principiul lungimii de braț.

- I3 Elementele privind dubla impunere se adăunează riscului fiscal, dacă și numai dacă prin producerea unor evenimente legate de acestea se obține o diferență semnificativă în raport cu tranzacțiile necontrolate de natură a aduce inconsistență dosarului prețurilor de transfer.
- I4 Riscul informațional se evaluează și se adăunează pachetului de risc dacă și numai dacă indicatorii de lichiditate și solvabilitate reprezintă alterări de natură a confirma inconsistența tranzacției.
- I5 Aranjamentele de utilizare a normelor unilaterale și celelalte elemente de risc tranzacțional se adăunează pachetului de risc, dacă și numai dacă prin utilizarea acestor elemente se produce o abatere semnificativă de la principiul lungimii de braț aplicabil tranzacțiilor controlate în relație cu tranzacțiile necontrolate.

Pentru demonstrarea ipotezelor de lucru s-a procedat la întocmirea schemei logice (figura 3.3.) a modelului astfel:

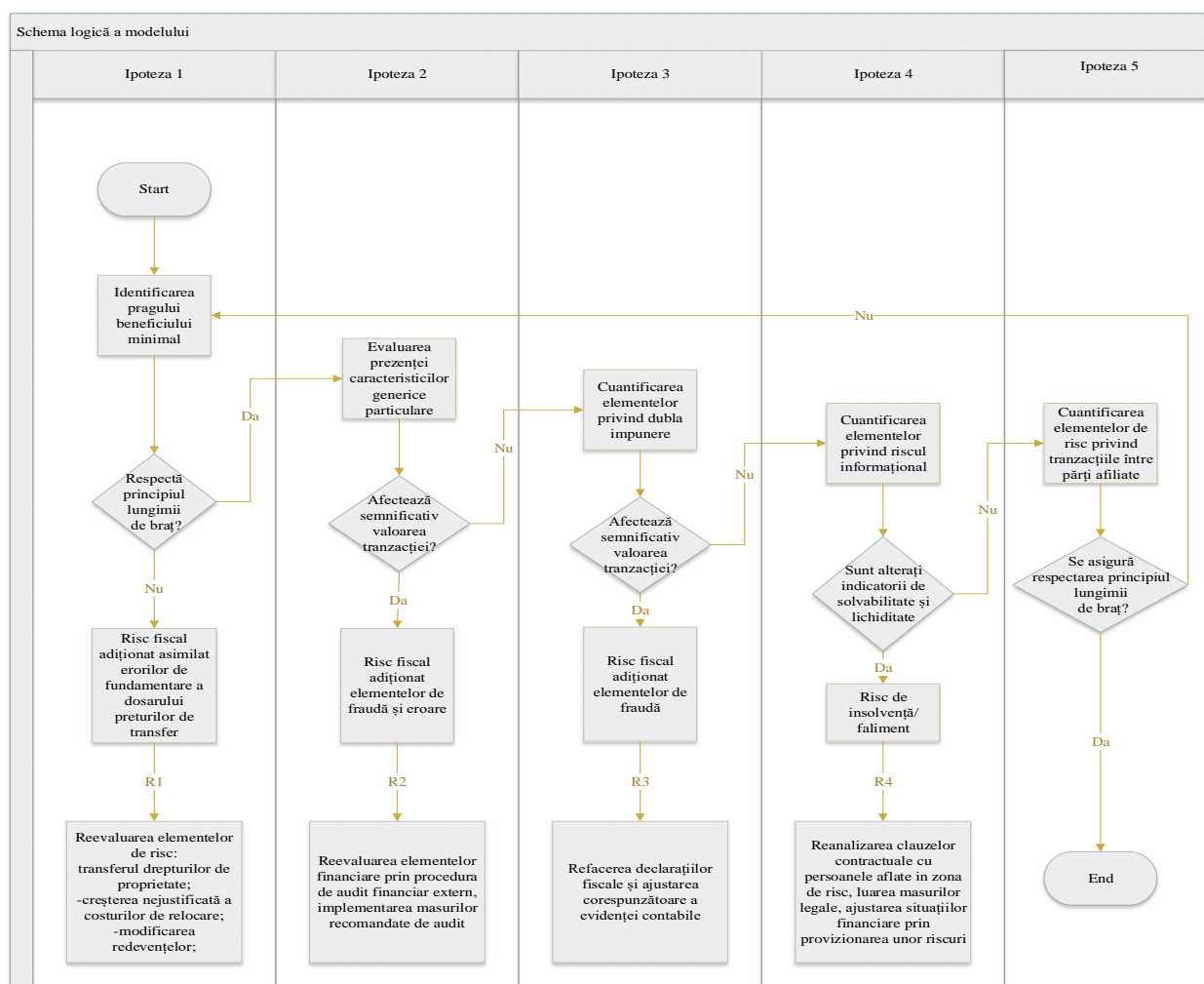


Fig. 3.3. Schema logică a modelului de reducere a riscului financiar

Sursa: elaborat de autor

Din schema logică a modelului rezultă că riscul cumulat reprezintă un cumul de riscuri individuale (R_1, R_2, R_3, R_4) și reziduale (R_5) ceea ce din punct de vedere matematic poate fi reprezentat sub forma ecuației de mai jos:

$$R_c > 0 \rightarrow \begin{cases} R_c = R_1 \cup R_2 \cup R_3 \cup R_4 \cup R_5 \\ \min_{c \rightarrow 5}(R_c) = R_4 > 0 \end{cases} \quad (3.20.)$$

Unde:

- R_c – reprezintă riscul cumulat;
- R_1 – reprezintă riscul fiscal asimilat erorilor de fundamentare a dosarului prețurilor de transfer;
- R_2 – reprezintă riscul fiscal adiționat elementelor de eroare;
- R_3 – reprezintă riscul fiscal adiționat elementelor de fraudă fiscală;
- R_4 – reprezintă riscul economic de insolvență/faliment asumat în contextul pieței concurențiale;
- R_5 – reprezintă riscul rezidual aranjamentelor de utilizare a normelor unilaterale și a altor elemente care adaugă risc tranzacțiilor controlate altele decât cele identificate cu ocazia evaluării riscurilor R_1, R_2, R_3, R_4 ;

Definim R_1 o funcție de risc:

$$R_1(x): Q \rightarrow Q, R_1(x) > 0, \leftrightarrow (A) \quad (3.21.)$$

$$(A) \leftrightarrow \begin{cases} \lim_{i \rightarrow \infty} (B_i) - \min_{0 \leq B \leq PN_n} (B) > 0 \\ \min_{0 \leq B \leq PN_n} (B) > [Q(T_n) - Q(T_c)]; Q(T_c) = Q\left(\frac{\sum T_c * n_c}{\sum n_c}\right) \end{cases} \quad (3.22.)$$

Unde:

- R_1 – reprezintă riscul fiscal asimilat erorilor de fundamentare a dosarului prețurilor de transfer;
- Q – reprezintă mulțimea numerelor raționale;
- B_i – reprezintă beneficiul individual obținut în urma fiecărei tranzacții;
- $\min(B)$ – reprezintă beneficiul minimal prezumat prin cuantificarea interesului părților interesate în ceea ce privește protejarea capitalului investit;
- PN_n – reprezintă profitul net obținut în exercițiul financiar încheiat pentru care se aplică testul acid și totodată reprezintă limita maximă a beneficiului minimal prezumat;
- $Q(T)$ – reprezintă cuartila selectată a tranzacției pentru evaluarea dosarului prețului de transfer;

→ $Q(T_n)$ – reprezintă quartila selectată a tranzacției necontrolate, utilizată în evaluarea dosarului prețurilor de transfer prin raportare la respectarea principiului lungimii de braț;

→ $Q(T_c)$ – reprezintă quartila rezultată din analiza tranzacțiilor controlate, realizate de entități afiliate pentru care se întocmește dosarul prețurilor de transfer.

În cazul în care există elemente de risc ($R_2 > 0$ sau $R_3 > 0$) în locul intervalelor cuartilice se recomandă utilizarea intervalelor percentilice pentru stabilirea respectării principiului lungimii de braț.

Definim R_2 o funcție de risc:

$$R_2(x): Q \rightarrow Q, R_2(x) > 0, \leftrightarrow \begin{cases} Q(T_c) \cap Q(T_{cCGP}) \neq \emptyset \\ Q(T_{cCGP}) < Q(T_c); Q(T_c) = Q\left(\frac{\sum T_c * n_c}{\sum n_c}\right) \end{cases} \quad (3.23.)$$

Unde:

- R_2 – reprezintă riscul fiscal adiționat elementelor de eroare;

- Q – reprezintă mulțimea numerelor raționale;

- $Q(T)$ – reprezintă quartila selectată a tranzacției pentru evaluarea dosarului prețului de transfer;

- $Q(T_{cCGP})$ – reprezintă quartila analizată pentru tranzacțiile controlate identificate, la care se manifestă prezența caracteristicilor generice particulare;

- $Q(T_c)$ – reprezintă quartila rezultată din analiza tranzacțiilor controlate, realizate de entități afiliate pentru care se întocmește dosarul prețurilor de transfer.

În cazul în care există elemente de risc ($R_1 > 0$ sau $R_3 > 0$) în locul intervalelor cuartilice se recomandă utilizarea intervalelor percentilice pentru stabilirea respectării principiului lungimii de braț.

Definim R_3 o funcție de risc:

$$R_3(x): Q \rightarrow Q, R_3(x) > 0, \leftrightarrow \begin{cases} Q(T_c) \cap Q(T_{cDI}) \neq \emptyset \\ Q(T_{cDI}) < Q(T_c); Q(T_c) = Q\left(\frac{\sum T_c * n_c}{\sum n_c}\right) \end{cases} \quad (3.24.)$$

Unde:

- R_3 – reprezintă riscul fiscal adiționat elementelor de fraudă fiscală;

- Q – reprezintă mulțimea numerelor raționale;

- $Q(T)$ – reprezintă quartila selectată a tranzacției pentru evaluarea dosarului prețului de transfer;

- $Q(T_{cDI})$ – reprezintă quartila analizată pentru tranzacțiile controlate identificate, la care se manifestă elemente neclare din sfera jurisdicției fiscale;

- $Q (T_c)$ – reprezintă cuartila rezultată din analiza tranzacțiilor controlate, realizate de entități afiliate pentru care se întocmește dosarul prețurilor de transfer.

În cazul în care există elemente de risc ($R_1 > 0$ sau $R_2 > 0$) în locul intervalelor cuartilice se recomandă utilizarea intervalelor percentilice pentru stabilirea respectării principiului lungimii de braț.

Definim R_4 o funcție de risc:

$$R_4(x): Q \rightarrow Q, R_4(x) > 0, \Leftrightarrow \begin{cases} [(P_n < P_{n-1}) \cup (P_n < 0)] \neq \emptyset \\ [(R_{SG_{n-1}} < R_{SG_{n-1}}) \cup (R_{SG_n} < 0)] \neq \emptyset \\ [(R_{LG_n} < R_{LG_{n-1}}) \cup (R_{LG_n} < 0)] \neq \emptyset \end{cases} \quad (3.25.)$$

Unde:

- R_4 – reprezintă riscul economic de insolvență/faliment;

- Q – reprezintă mulțimea numerelor raționale;

- P_n – reprezintă profitul net obținut în exercițiul financiar încheiat pentru care se aplică testul acid și totodată reprezintă limita maximă a beneficiului minimal prezumat;

- P_{n-1} – reprezintă profitul net obținut în exercițiul financiar precedent pentru care se aplică testul acid și totodată reprezintă limita maximă a beneficiului minimal prezumat;

- R_{SG_n} – reprezintă rata solvabilității generale, respectiv nivelul de acoperire a datoriilor totale acumulate de entitate prin utilizarea activelor totale ale entității în exercițiul financiar încheiat;

- $R_{SG_{n-1}}$ – reprezintă rata solvabilității generale, respectiv nivelul de acoperire a datoriilor totale acumulate de entitate prin utilizarea activelor totale ale entității în exercițiul financiar precedent;

- R_{LG_n} – reprezintă rata lichidității generale, respectiv asigurarea exigibilității pe termen scurt prin rotația activelor circulante proprii ale entității în exercițiul financiar încheiat;

- $R_{LG_{n-1}}$ – reprezintă rata lichidității generale, respectiv asigurarea exigibilității pe termen scurt prin rotația activelor circulante proprii ale entității în exercițiul financiar precedent;

Definim R_5 o funcție de risc:

$$R_5(x): Q \rightarrow Q, R_5 \rightarrow 0, \exists i \neq 0, i \in N, a. i. R_5 \neq 0, \Leftrightarrow (B)$$

$$(B) \Leftrightarrow \begin{cases} [(P_n < P_{n-1}) \cup (P_n < 0)] \neq 0 \\ AI_{ni} < AI_{n-1i} + AM_{AI_{n-1i}} \\ \Delta AI_i > \Delta CA_i \end{cases} \quad (3.26.)$$

Unde:

- R_5 – reprezintă riscul rezidual aranjamentelor de utilizare a normelor unilaterale și a altor elemente care adaugă risc tranzacțiilor controlate altele decât cele identificate cu ocazia evaluării riscurilor R_1, R_2, R_3, R_4 ;

- Q – reprezintă mulțimea numerelor raționale;

- P_n – reprezintă profitul net obținut în exercițiul financiar încheiat pentru care se aplică testul acid și totodată reprezintă limita maximă a beneficiului minimal prezumat;

- P_{n-1} – reprezintă profitul net obținut în exercițiul financiar precedent pentru care se aplică testul acid și totodată reprezintă limita maximă a beneficiului minimal prezumat;

- i – reprezintă numărul de transferuri de active intangibile cu beneficii transferate incert sau care nu pot fi cuantificate decât prin previzionare;

- AI_{ni} – reprezintă valoarea contabilă în exercițiul financiar încheiat a activului intangibil transferat cu beneficii incerte;

- AI_{n-1i} – reprezintă valoarea contabilă în exercițiul financiar precedent a activului intangibil transferat cu beneficii incerte;

- $AM_{AI_{n-1i}}$ – reprezintă valoarea deprecierei activului intangibil în anul precedent și care diminuează valoarea contabilă din exercițiul financiar încheiat;

- ΔAI_i – reprezintă reducerea de valoare contabilă a activului intangibil identificat a fi transferat cu beneficii incerte în ultimul exercițiu financiar încheiat;

- ΔCA_i – reprezintă diferența de valoare a cifrei de afaceri prin efectuarea acestui tip de tranzacții controlate în raport cu beneficiul previzionat nerealizat.

Sinteza testului acid pentru evaluarea markerilor de risc în construirea dosarului prețurilor de transfer după pilotarea modelului se prezintă în figura 3.4.

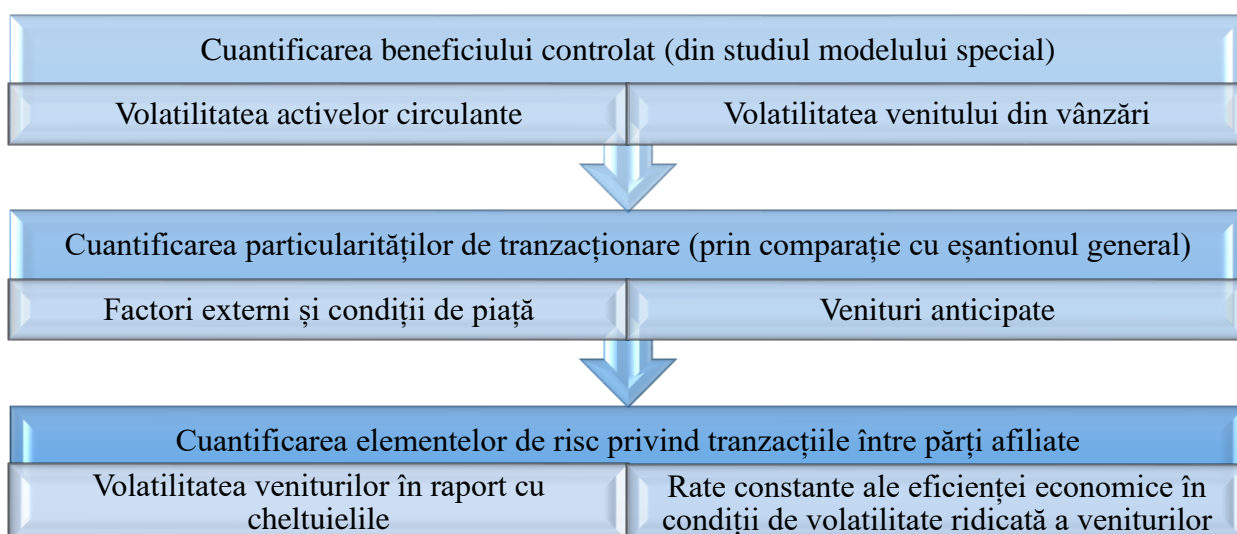


Fig. 3.4. Sinteza testului acid pentru evaluarea markerilor de risc

Sursa: elaborat de autor

Din punct de vedere aplicativ, modelul economic verifică ipotezele de lucru (I1, I2, I3, I4, I5, I6) care presupun atingerea scopului modelării și anume: testarea modelului testului acid pentru evaluarea markerilor de risc care să cuantifice riscul adiționat tranzacțiilor controlate la data raportării financiare și care să poată fi inclus în pachetul de politici contabile în secțiunea privind monitorizarea tranzacțiilor cu părțile afiliate.

În concluzie, putem afirma că *Modelul testului acid pentru evaluarea markerilor de risc în construirea dosarului prețurilor de transfer* conceptualizat în prezenta teză de doctorat, constituie un adevărat tablou de bord pentru companiile multinaționale care trebuie să își construiască propriul dosar de prețuri de transfer, deoarece le oferă posibilitatea de a-și monitoriza fiecare categorie de risc, în orice moment și pentru fiecare tip de tranzacție în parte.

3.3. Diseminarea rezultatelor modelului economic propus pentru evaluarea markerilor de risc aferente Dosarului prețurilor de transfer

Din punct de vedere aplicativ, modelul economic verifică ipotezele de lucru care presupun atingerea scopului modelării și anume: testarea modelului testului acid pentru evaluarea markerilor de risc care să cuantifice riscul adiționat tranzacțiilor controlate la data raportării financiare și care să poată fi inclus în pachetul de politici contabile în secțiunea privind monitorizarea tranzacțiilor cu părțile afiliate.

3.3.1. Colectarea datelor

Pentru testarea modelului propus în capitolul 3 am procedat la consolidarea a două baze de date cu informațiile financiare a 10 entități neafiliate și respectiv a 10 entități afiliate din județul Galați, pentru care s-au colectat informațiile în ultimii 5 ani calendaristici, respectiv perioada 2016-2020. Domeniile de activitate ale entităților incluse în studiu realizat sunt:

D. NICU S.R.L., 0111 - „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase”

MAR-INA PRODPREST S.R.L., 4690 - „Comert cu ridicata nespecializat”

AGROMECCOROD S.A., 0111 - „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase”

COMAT GALATI S.A., 4676 - „Comerț cu ridicata al altor produse intermediare”

MARCEL PROD TAPITERIE S.R.L., 3109 - „Fabricarea de mobilă n.c.a.”

PROLLCEF SENDRENI SA, 0111 - „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase”

ROXANA-G. S.R.L., 0161 - „Activități auxiliare pentru producția vegetală”

RĂZBOIENI S.R.L., 1071 - „Fabricarea pâinii, fabricarea prăjiturilor și a produselor proaspete de patiserie”

BICOMI IMPEX S.R.L., 4673 - „Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare”

GINAVIDOR S.R.L., 4690 - „Comerț cu ridicata nespecializat”

MARIANO S.R.L., 6810 - „Cumpararea și vânzarea de bunuri imobiliare proprii”

BRATES PRUT FRUMUSITA S.R.L., 0111 - „Cultivarea cerealelor”

ELFEROM PLUS S.R.L., 4690 - „Comerț cu ridicata nespecializat”

ATRIUM CREATIV S.R.L., 3109 - „Fabricarea de mobilă”

DORIN S.R.L., 1071 - „Fabricarea pâinii, fabricarea prăjiturilor și a produselor proaspete de patiserie”

DORAGROLAND S.R.L., 0111 - „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase”

2016 MANAGEMENT FIRME S.R.L., 4799 - „Comerț cu amănuntul altfel efectuat în afara magazinelor, standurilor, chioșcurilor și piețelor,,

TOTSID S.R.L., 4671 - „Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși al produselor derivate”

ORESTAGRO S.R.L., 0113 - „Cultivarea legumelor și a pepenilor, a rădăcinoaselor și tuberculilor”

BRATEȘLEG GRUP S.R.L., 4631 - „Comerț cu ridicata al fructelor și legumelor”

Gruparea entităților în funcție de afilierea sau neafilierea acestora la un grup economic este prezentată în figura 3.5.

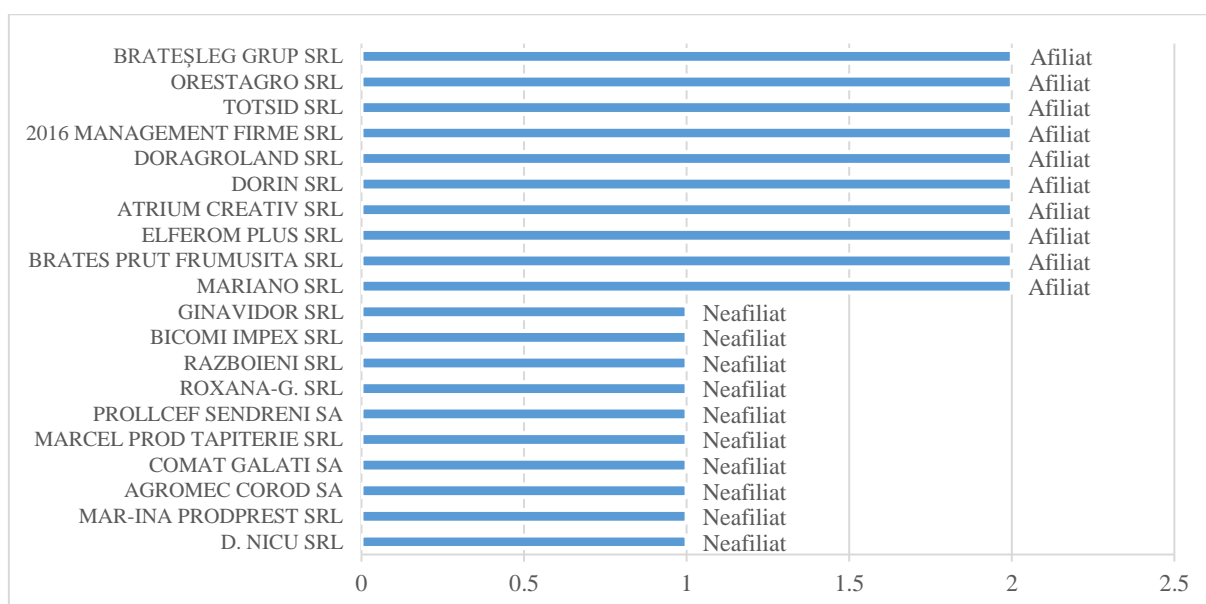


Fig. 3.5. Polarizarea structurii eșantionului în funcție de afilierea la un grup economic

Sursa: elaborat de autor

Informațiile financiare au fost colectate de pe platforma ANAF de prezentare pe scurt a situației economice a contribuabililor, fiind preluate următoarele informații care au fost ulterior modelate conform dinamicii de trend (în perioada 2016-2020):

<i>Imobilizări necorporale</i>	ΔAIN
<i>Imobilizări corporale</i>	ΔAIC
<i>Imobilizări financiare</i>	ΔAIF
<i>Active imobilizate</i>	ΔAI
<i>Active circulante</i>	ΔAC
<i>Cheltuieli anticipate</i>	ΔCHA
<i>Datorii</i>	ΔDT
<i>Venituri anticipate</i>	ΔVA
<i>Provizioane</i>	ΔPRV
<i>Capital propriu</i>	ΔCP
<i>Venituri din vânzări</i>	ΔCA
<i>Venituri totale</i>	ΔVT
<i>Cheltuieli totale</i>	ΔCT
<i>Profit brut</i>	ΔPB
<i>Pierdere</i>	$\Delta PIERD$
<i>Nr. mediu de salariați</i>	ΔSAL
<i>Cod CAEN</i>	<i>CAEN</i>

Dinamica de trend a fost calculată pentru indicatorul patrimonial Capital propriu la nivelul eșantionului de entități cu afiliere la un grup economic, observându-se o amplitudine a variației indicatorului în dinamică (2016-2020) și în dispersie longitudinală de 120 de puncte, ceea ce reprezintă o variabilitate semnificativă a condițiilor de capitalizare a patrimoniului pentru eșantionul studiat, dar variabilitatea după excluderea extremelor prezintă o dispersie longitudinală de maxim 20 de puncte, ceea ce permite încadrarea într-un profil general al protejării intereselor investitorilor la o rată de acumulare de peste 18%, asimilată unui avantaj competitiv (figura 3.6).

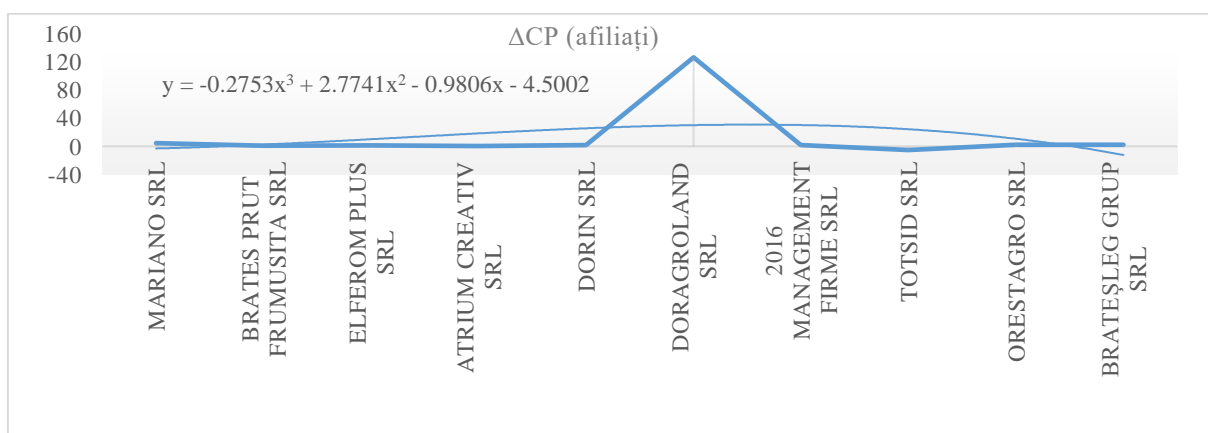


Fig. 3.6. Calculul diagramei de trend a dinamicii indicatorului patrimonial „Capital propriu total la nivelul subgrupului de entități afiliate”

Sursa: elaborat de autor

Pentru entitățile neafiliate din eșantion observăm o funcție de trend inversă față de eșantionul entităților afiliate la un grup economic, funcție caracterizată de o dinamică pentru perioada 2016-2020 și o dispersie longitudinală de maxim 2 puncte ceea ce reprezintă o omogenitate semnificativă a eșantionului, dar și un profil mai reprezentativ al protejării mai slabe al intereselor investitorilor, asimilat unei rate de acumulare de până la 2 puncte de trend (figura 3.7.).

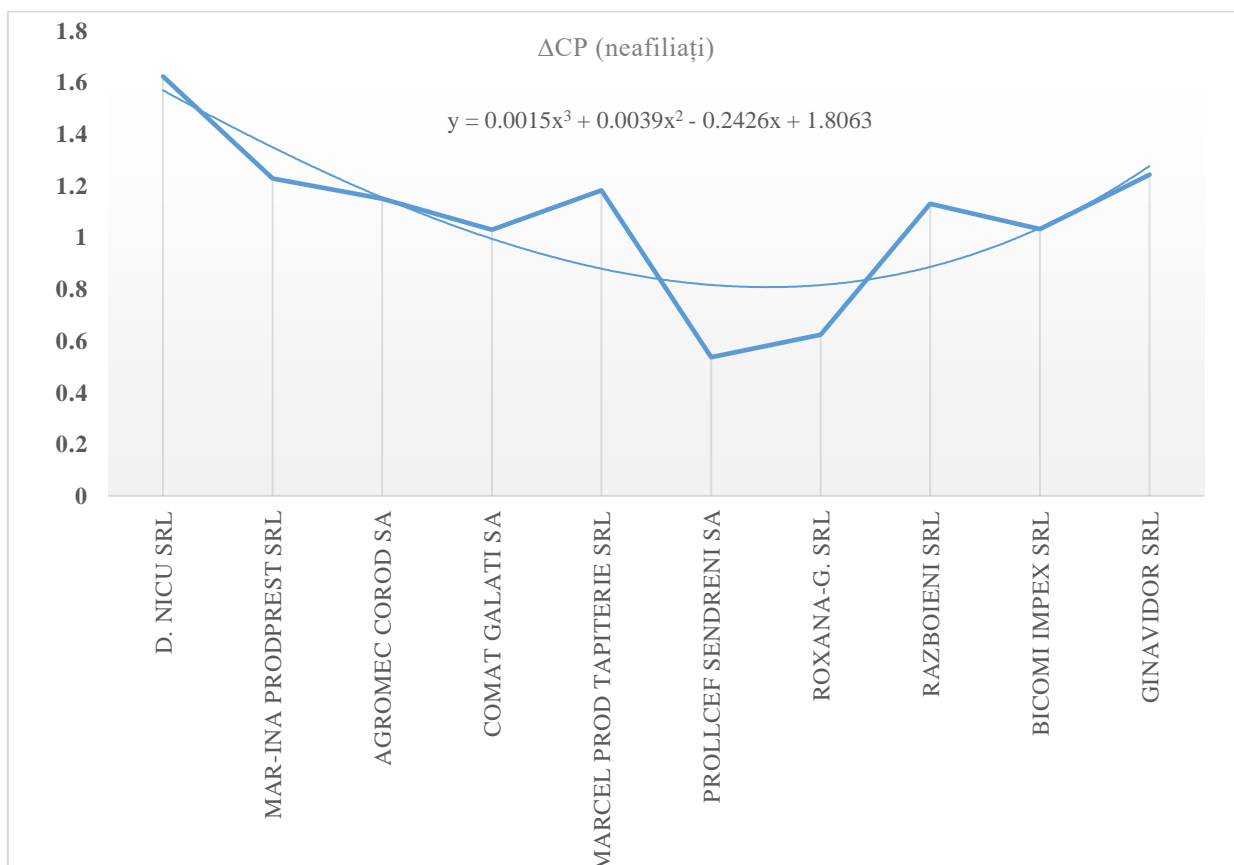


Fig. 3.7. Calculul diagramei de trend a dinamicii indicatorului patrimonial „Capitalul propriu total la nivelul subgrupului de entități neafiliate”

Sursa: elaborat de autor

Pentru indicatorul financiar principal Venituri din vânzări la nivelul eșantionului entităților afiliate la un grup economic constatăm un trend oscilant cu variabilitate în două puncte din 10 în ceea ce privește cota de piață, iar după eliminarea extremelor dreapta de trend se stabilizează pe palierul de până la 500 de puncte, ceea ce identifică profilul general cu o componentă semnificativă de volatilitate și un acces la o cotă de piață semnificativă (figura 3.8.).

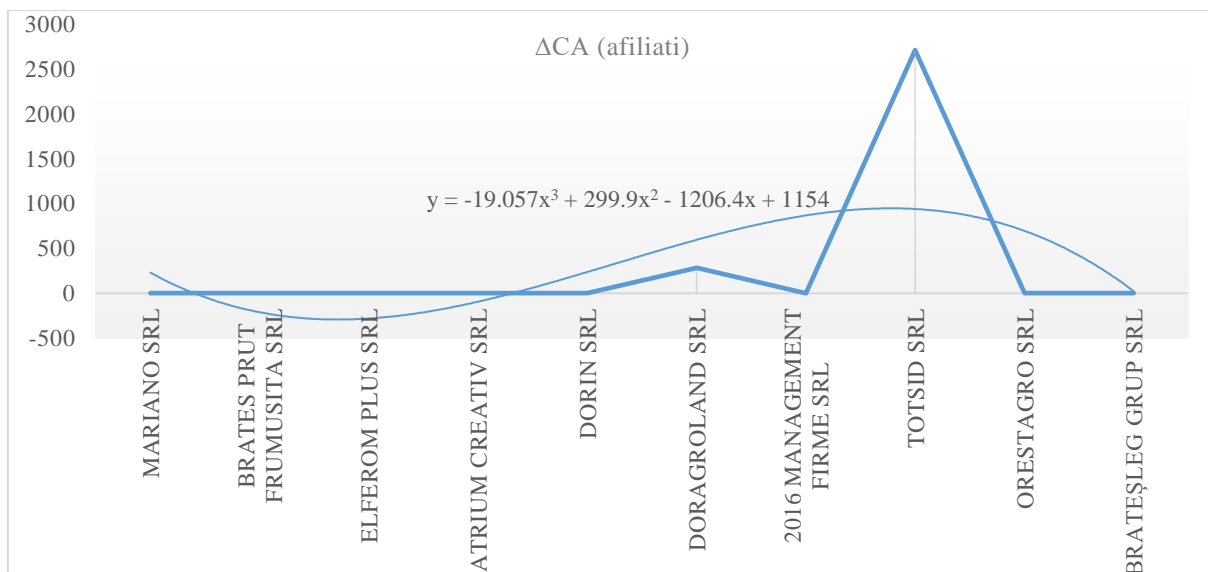


Fig. 3.8. Calculul diagramei de trend a dinamicii indicatorului financiar „Venituri din vânzări la nivelul subgrupului de entități afiliate”

Sursa: elaborat de autor

În cazul entităților neafiliate curba de trend corespunde cu cea a indicatorului patrimonial Capital propriu și este caracterizată de o dinamică pentru perioada 2016-2020 și o dispersie longitudinală de maxim 2 puncte ceea ce reprezintă o omogenitate semnificativă a eșantionului, dar și un profil mai reprezentativ al accesării mai slabe a unei cote de piață (interes economic managerial restrâns), asimilat unei rate de acumulare de până la 2 puncte de trend (figura 3.9).

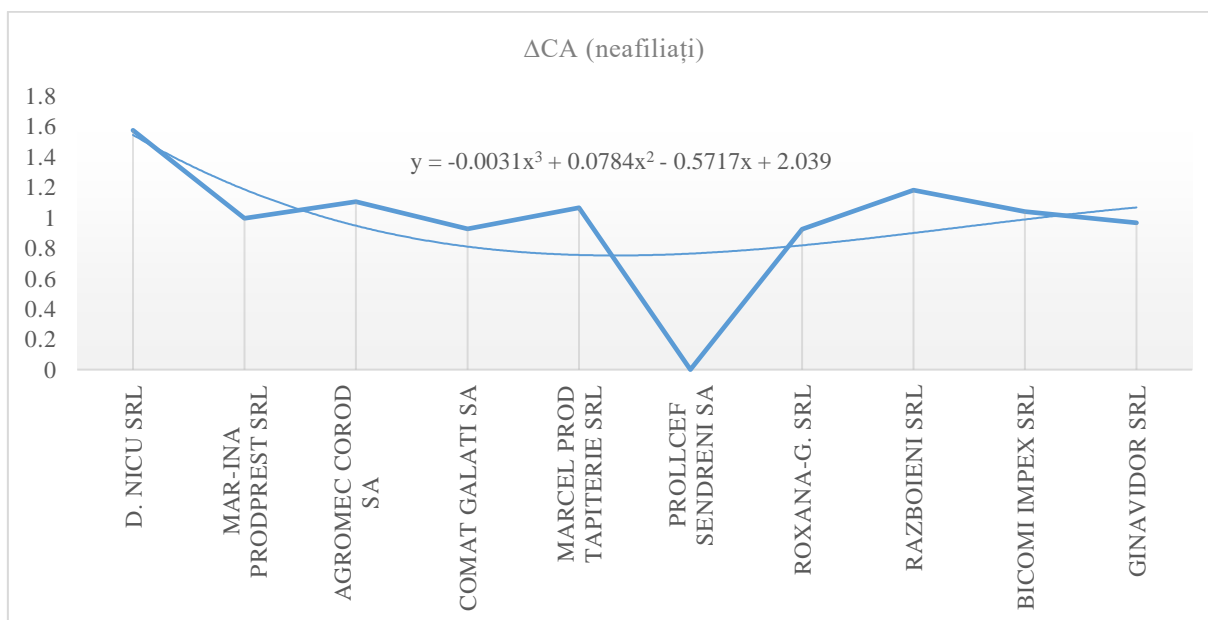


Fig. 3.9. Calculul diagramei de trend a dinamicii indicatorului financiar „Venituri din vânzări la nivelul subgrupului de entități neafiliate”

Sursa: elaborat de autor

În cazul profitului brut se remarcă pentru entitățile cu apartenență la un grup economic o dinamică de 100 de ori mai mică decât în cazul veniturii din vânzări, ceea ce înseamnă că ratele financiare au o variabilitate limitată care poate conține elemente de vulnerabilitate asimilate riscului tranzacțiilor cu părți afiliate (figura 3.10).

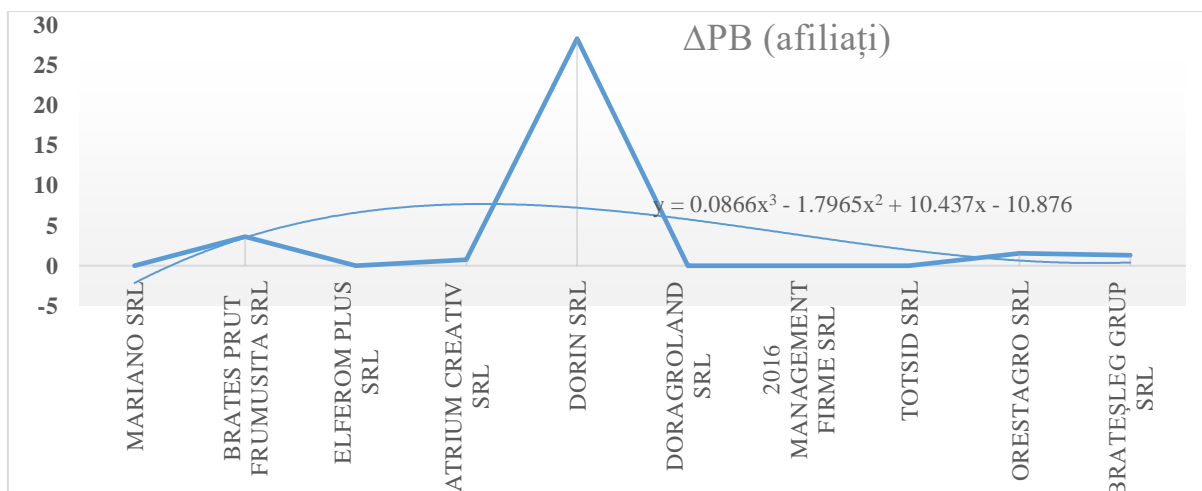


Fig. 3.10. Calculul diagramei de trend a dinamicii indicatorului financiar „Profit brut la nivelul subgrupului de entități afiliate”

Sursa: elaborat de autor

În cazul entităților neafiliate se observă o primă transpunere a curbei de trend peste cea a curbei evaluate pentru entitățile afiliate, cu minorarea intervalului de variabilitate după eliminarea extremelor la un punct de variație, ceea ce reprezintă o stabilitate ridicată a profilului general pe rate de lichiditate asimilată reglementărilor asigurate de Codul fiscal (figura 3.11.).

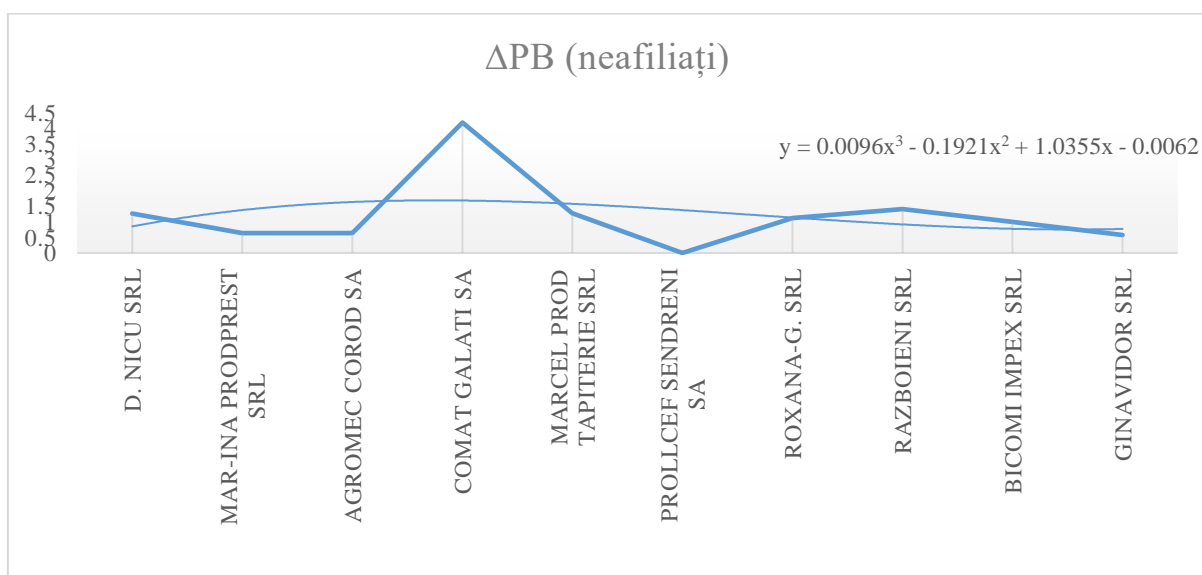


Fig. 3.11. Calculul diagramei de trend a dinamicii indicatorului financiar „Profit brut la nivelul subgrupului de entități neafiliate”

Sursa: elaborat de autor

Din analiza preliminară rezultă faptul că există premise de vulnerabilitate pentru eșantionul de entități afiliate la un grup economic, premise demonstrate pe baza curbelor de trend calculate pentru indicatorii sintetici principali din raportările financiare, aspect care motivează pilotarea modelului testului acid pentru evaluarea markerilor de risc care să cuantifice riscul adiționat tranzacțiilor controlate la data raportării financiare și care să poată fi inclus în pachetul de politici contabile în secțiunea privind monitorizarea tranzacțiilor cu părțile afiliate.

3.3.2. Rezultatele modelului profil general entități neafiliate (MPGEN) și profil particular entități afiliate (MPPEA) din perspectiva financiar-contabilă

Pentru realizarea obiectivelor cinci și șase ale cercetării am procedat la pilotarea bazei de date conținând informații financiare ale entităților afiliate și neafiliate pentru principalii indicatori sintetici din situațiile financiare: indicatorul ΔPB (Profit brut) selectat după criteriul eficienței economice drept variabilă dependentă și regresorii: ΔAIN (Imobilizări necorporale); ΔAIC (Imobilizări corporale); ΔAC (Active circulante); ΔCHA (Cheltuieli anticipate); ΔDT (Datorii); ΔVA (Venituri anticipate); ΔCP (Capital propriu); ΔCA (Venituri din vânzări); ΔVT (Venituri totale); ΔCT (Cheltuieli totale); ΔSAL (Nr. mediu de salariați). Metoda utilizată pentru pilotarea modelului MPGEN a fost cea a regresiei liniare bazată pe metoda celor mai mici pătrate aplicate diferențiat pentru subeșantionul entităților neafiliate (N0) și subeșantionul entităților afiliate (Navg). Datele au fost prelucrate prin intermediul programului SPSS, versiunea 25.

Pentru modelul aplicat seriilor de date centralizate la nivelul subeșantionului N0, coeficientul de determinare (R pătrat ajustat) este de peste 90% pentru un grad de libertate al variabilelor de regresie egal cu 11 și un grad de libertate al reziduurilor egal cu 8. Eroarea standard a estimatorului este de 1,97, iar testul Durbin Watson tinde la 2, ceea ce confirmă omogenitatea și înalta semnificație statistică a modelului (tabelul 3.7.).

Tabelul 3.7. Sumarul modelului pilotat la nivelul subeșantionului N0

Model	R	R pătrat	Coeficient de determinare (R pătrat ajustat)	Eroarea standard a estimatorului	Statistica schimbării	
					R pătrat (sch.)	Testul F (sch.)
MPGEN	0,979 ^a	0,959	0,903	1,97353	0,959	17,014
Model ^b	Statistica schimbării					
	df1	df2	Sig. Testul F (sch.)		Durbin Watson	
MPGEN	11	8	0,000		2,336	
<i>a. Regresori: (Constant), N0ΔSAL, N0ΔCA, N0ΔCHA, N0ΔVA, N0ΔAIC, N0ΔAIN, N0ΔDT, N0ΔAC, N0ΔCP, N0ΔVT, N0ΔCT</i>						
<i>b. Variabila dependentă: N0ΔPB</i>						

Sursa: elaborat de autor

Distribuția histogramică a seriei de frecvență reflectă omogenitatea eșantionului de entități neafiliate, fiind relativ distribuită sub curba lui Gauss, cu acumulare pe panta ascendentă în apropierea punctului de maxim al curbei respectiv intervalul median (figura 3.12.).

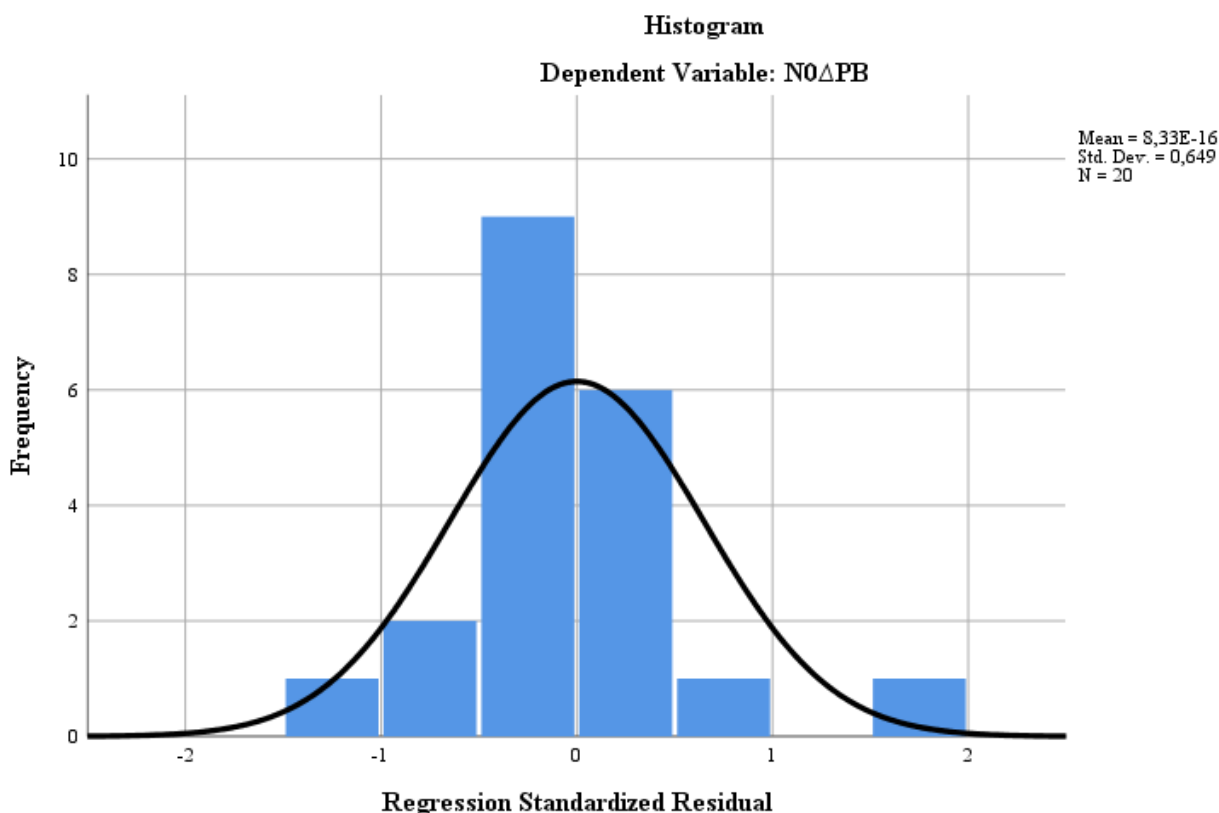


Fig. 3.12. Histograma modelului pilotat la nivelul subeșantionului N0

Sursa: elaborat de autor

Testul ANOVA certifică omogenitatea modelului propus MPGEN prin atribuirea unei ponderi de 4% a variabilei reziduale în calculul sumei pătratelor regresorilor respectiv o medie pătratică de 3,8 față de media pătratică a regresiei de 66,2. Coeficientul Sig. tinde la 0, ceea ce confirmă păstrarea ipotezei alternative (H1) și respingerea ipotezei nule (H0) (tabelul 3.8.).

Tabelul 3.8. Testul ANOVA pilotat la nivelul subeșantionului N0

ANOVA ^a		Suma pătratelor	df	Media pătratică	F	Sig.
MPGEN	Regresie	728,946	11	66,268	17,014	,000 ^b
	Reziduu	31,159	8	3,895		
	Total	760,105	19			
<i>a. Variabila dependentă: N0ΔPB</i>						
<i>b. Regresori: (Constant), N0ΔSAL, N0ΔCA, N0ΔCHA, N0ΔVA, N0ΔAIC, N0ΔAIN, N0ΔDT, N0ΔAC, N0ΔCP, N0ΔVT, N0ΔCT</i>						

Sursa: elaborat de autor

Calculul coeficienților nestandardizați Beta reflectă faptul că obiectivele de eficiență economică fixate de entitățile neafiliate se transpun în influențarea direct proporțională a dinamicii

politicii de resurse umane, dinamicii politicilor privind stocurile, creanțele și lichiditățile dinamicii activelor intangibile cu mențiunea că pentru acestea obiectivele de eficiență economică impactează politica privind cercetarea-inovarea într-o măsură de doar 26%, în timp ce politica salarială este influențată în procent de 100%, iar politica privind stocurile, creanțele și disponibilitățile tot în măsură de 100%. Din rezultatele modelului MPGEN, rezultă primul marker de risc la nivel observațional și anume veniturile anticipate care sunt influențate de politica de eficiență economică într-o măsură de peste 400%, o volatilitate foarte mare, care dat fiind specificul acestor venituri include o componentă de risc semnificativă (tabelul 3.9.). În sens invers, evoluția invers proporțională a indicatorilor Datorii totale, Active tangibile confirmă elementele de validitate a politicii privind dezvoltarea economică, în schimb putem identifica markeri de risc, atribuți factorilor externi și condițiilor de piață evoluția invers proporțională a cifrei de afaceri (dinamică inversă de 8% față de politica de eficiență economică) și a capitalizării economice a entității, unde disturbanta atinge pragul de 115%. Un alt marker de risc identificat este evoluția mai accelerată a cheltuielilor decât a veniturilor în raport cu politicile de eficiență economică.

Tabelul 3.9. Coeficienții de regresie calculați pentru modelul profilului general „entități neafiliate”

Coeficienți ^a		Coeficienți nestandardizați		Coeficienți standardizați	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
MPGEN	(Constant)	1,619	3,993		0,406	0,696
	N0ΔAIN	0,261	1,381	0,021	0,189	0,855
	N0ΔAIC	-0,110	0,150	-0,076	-0,734	0,484
	N0ΔAC	1,067	1,237	0,452	0,862	0,414
	N0ΔCHA	-2,559	1,854	-0,138	-1,381	0,205
	N0ΔDT	-0,880	0,590	-0,765	-1,493	0,174
	N0ΔVA	4,470	0,523	1,027	8,547	0,000
	N0ΔCP	-1,150	0,568	-5,086	-2,025	0,077
	N0ΔCA	-0,081	0,039	-7,738	-2,062	0,073
	N0ΔVT	0,401	0,343	4,617	1,171	0,275
	N0ΔCT	0,523	0,502	4,493	1,043	0,328
N0ΔSAL	1,095	2,846	0,208	0,385	0,710	

Sursa: elaborat de autor

Acest tablou coincide profilului general financiar-contabil și nu include elementele specifice ale activității economice ale agenților economici afiliați la un grup.

Pentru modelul MPPEA aplicat seriilor de date centralizate la nivelul subșantionului Navg (entități afiliate), coeficientul de determinare (R pătrat ajustat) este semnificativ redus față de modelul general, respectiv 65% pentru un grad de libertate al variabilelor de regresie egal cu 12 și un grad de libertate al reziduurilor mai mic decât în cazul profilului general, egal cu 7. Eroarea

standard a estimatorului este de 0,63, iar testul Durbin Watson tinde la 2, ceea ce confirmă omogenitatea și semnificația statistică medie a modelului (tabelul 3.10.).

Tabelul 3.10. Sumarul modelului pilotat la nivelul subeșantionului Navg

Model	R	R pătrat	Coeficient de determinare (R pătrat ajustat)	Eroarea standard a estimatorului	Statistica schimbării	
					R pătrat (sch.)	Testul F (sch.)
MPPEA	0,933 ^a	0,870	0,647	0,62846	0,870	3,907
Model ^b	Statistica schimbării					
	df1	df2	Sig. Testul F (sch.)		Durbin Watson	
MPPEA	12	7	0,040		2,418	
<i>a. Regresori: (Constant), NavgΔSAL, NavgΔVA, NavgΔCP, NavgΔAIN, NavgΔAIC, NavgΔPIERD, NavgΔCHA, NavgΔDT, NavgΔCA, NavgΔVT, NavgΔCT, NavgΔAC</i>						
<i>b. Variabila dependentă: NavgΔPB</i>						

Sursa: elaborat de autor

Distribuția histogramică a seriei de frecvență reflectă omogenitatea relativă a eșantionului de entități afiliate, fiind relativ distribuită sub curba lui Gauss, cu dublă acumulare pe panta ascendentă în partea inferioară a pantei și în apropierea punctului de maxim al curbei pe panta descendentă (figura 3.13.).

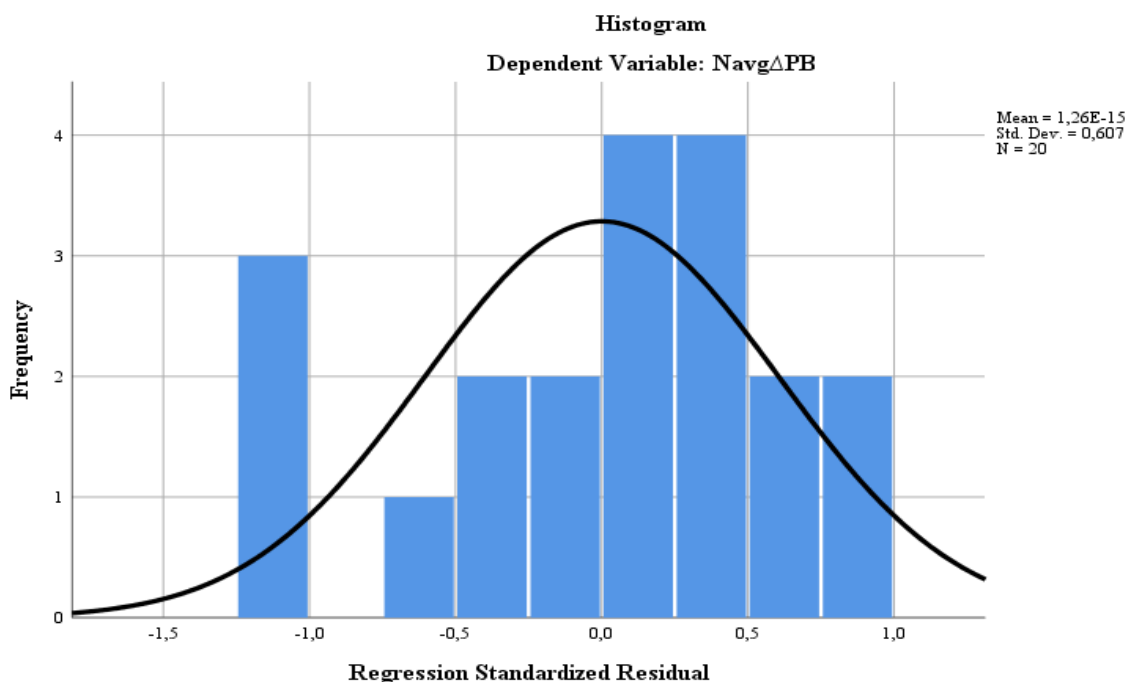


Fig. 3.13. Histograma modelului pilotat la nivelul subeșantionului Navg

Sursa: elaborat de autor

Testul ANOVA certifică o omogenitate medie a modelului propus MPPEA prin atribuirea unei ponderi de 12% a variabilei reziduale (față de 4% în cazul modelului general MPGEN) în calculul sumei pătratelor regresorilor respectiv o medie pătratică de 2,76 față de media pătratică a

regresiei de 18,51. Coeficientul Sig. Este mai mic decât pragul de 0,05, ceea ce confirmă păstrarea ipotezei alternative (H1) și respingerea ipotezei nule (H0) (tabelul 3.11.).

Tabelul 3.11. Testul ANOVA pilotat la nivelul subșantionului N0

ANOVA ^a		Suma pătratelor	df	Media pătratică	F	Sig.
MPPEA	Regresie	18,517	12	1,543	3,907	0,040 ^b
	Reziduu	2,765	7	0,395		
	Total	21,282	19			
<i>a. Variabila dependentă: NavgΔPB</i>						
<i>b. Regresori: (Constant), NavgΔSAL, NavgΔVA, NavgΔCP, NavgΔAIN, NavgΔAIC, NavgΔPIERD, NavgΔCHA, NavgΔDT, NavgΔCA, NavgΔVT, NavgΔCT, NavgΔAC</i>						

Sursa: elaborat de autor

Calculul coeficienților nestandardizați Beta reflectă faptul că obiectivele de eficiență economică fixate de agenții economici afiliați se transpun în influențarea direct proporțională a dinamicii politicii de resurse umane (similar profilului general MPGEN), a dinamicii activelor intangibile cu mențiunea că pentru acestea obiectivele de eficiență economică impactează politica privind cercetarea-inovarea într-o măsură de doar 5% (față de 26% în cazul profilului general), în timp ce politica salarială este influențată în procent de 80% (față de 100% în cazul profilului general, ceea ce reprezintă o reziliență mai mică a politicii salariale în raport cu obiectivele de eficiență economică). Spre deosebire de profilul general MPGEN, se remarcă o volatilitate ridicată a veniturilor totale în contextul uniformizării beneficiului cumulat, ceea ce indică un element specific de risc aferent tranzacțiilor cu părți afiliate, respectiv ne materializarea în rezultatul financiar a expansiunii cotei de piață sub impactul tranzacțiilor financiare cu părți afiliate. În cadrul grupurilor economice volatilitatea economică ca urmare a condițiilor de piață este mai redusă, acest fapt fiind demonstrat de indicatorul venituri în avans influențate de politica de eficiență economică într-o măsură de cel mult 18% (față de dimensiunea volatilă constatată în cadrul profilului general) (tabelul 3.12.).

Tabelul 3.12. Coeficienții de regresie calculați pentru modelul profilului general „entități afiliate”

Coeficienți ^a		Coeficienți nestandardizați		Coeficienți standardizați	t	Sig.
		B	Std. Error			
MPPEA	(Constant)	1,286	0,974		1,321	0,228
	NavgΔAIN	0,005	0,212	0,006	0,023	0,982
	NavgΔAIC	-0,658	0,754	-0,388	-0,872	0,412
	NavgΔAC	-1,427	1,362	-0,952	-1,048	0,329
	NavgΔCHA	0,153	0,726	0,088	0,211	0,839
	NavgΔDT	-0,358	0,521	-0,267	-0,688	0,514

Coeficienți ^a	Coeficienți nestandardizați		Coeficienți standardizați	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
NavgΔVA	0,184	0,277	0,299	0,665	0,527
NavgΔCP	-0,389	0,232	-1,043	-1,673	0,138
NavgΔCA	-0,992	0,526	-0,992	-1,887	0,101
NavgΔVT	2,257	0,884	2,115	2,554	0,038
NavgΔCT	0,692	0,790	0,712	0,875	0,411
NavgΔPIERD	-0,167	0,140	-0,283	-1,191	0,273
NavgΔSAL	0,786	2,201	0,327	0,357	0,732

Sursa: elaborat de autor

Evoluția invers proporțională a dinamicii politicilor privind stocurile, creanțele și lichiditățile (cu trend inversat față de profilul general) reflectă un marker de risc atribuit elementelor care produc abaterea de la lungimea de braț. Se remarcă aplatizarea diferențelor de trend privind dinamica indicatorului Datorii totale și creșterea amplitudinii dintre curba activelor tangibile și curba beneficiilor economice (față de profilul general) care pivotează realizarea obiectivelor de performanță, de la interesele agentului la interesele grupului economic, asimilate caracteristicilor generice particulare ale tranzacțiilor cu părți asimilate. Se pot identifica markeri de risc, atribuiți factorilor externi și condițiilor de piață, respectiv evoluția invers proporțională a cifrei de afaceri (dinamică inversă de 100% față de politica de eficiență economică) și evoluția capitalizării economice a entității, unde disturbanta atinge pragul de 39%.

3.4. Concluzii la capitolul 3

În prezentul capitol, ne-am concentrat pe aplicații practice de creștere a eficienței informației contabile și metode de control al riscului financiar prin utilizarea pachetului de politici contabile. Au fost examinate politicile contabile din perspectivă aplicativă cu privire la controlul riscului financiar, fiind modelate aspectele cu referire la riscurile asociate evenimentelor ulterioare datei raportării și a riscurilor financiare aferente tranzacțiilor cu părți afiliate, după cum urmează:

1. S-a efectuat testarea rezultatelor obținute prin aplicarea modelului folosind procedurile statistice de modelare econometrică - modele de regresie, metoda celor mai mici pătrate (OLS) și metoda celor mai mici pătrate în două faze (TSLs), obținând praguri semnificative statistice: elementele reflectate în activul bilanțului pot fi corectate prin aplicarea ajustărilor relevante după o analiză de impact a dematerializării acestora (H2), elementele reflectate în pasivul bilanțului sunt mai volatile și pot fi corectate aplicând ajustări la tipul de provizioane numai după o analiză de impact a relației: Volatilitate - Volatilitate macroeconomică, pentru seriile de timp, 2014-2020,

2013 fiind excluse datorită valorilor dinamice ale seriei de date, Impactul asupra capitalului propriu, respectiv, Impactul creșterii / reducerii capitalului social (H3).

2. A fost testată Ipoteza H1 în legătură cu ipoteza H4, prin modelarea econometrică folosind metoda celor mai mici pătrate (OLS), care a generat date statistice semnificative privind impactul modelului asupra valorii capitalului propriu. Testele statistice efectuate au arătat că estimările OLS sunt consistente, pentru modelul econometric elaborat prin programul statistic Gretl (valori obținute prin testul Hausman), precum și că valoarea statistică, este încadrată în intervalul de incidență de 90% -100% (test R-pătrat), ceea ce demonstrează că toate ipotezele au fost confirmate, iar modelul propus este valabil și poate fi definitiv pentru fenomenul studiat.

3. Pentru eficiența utilizării pachetului de politici contabile, în construirea dosarului prețurilor de transfer, ajustarea politicilor contabile privind părțile afiliate pe baza modelului testului acid pentru evaluarea markerilor de risc presupune:

- Reajustarea poziției financiare în funcție de evaluarea de risc a politicilor de eficiență economică în condițiile afilierii la un grup economic;
- Reflectarea în situațiile financiare a posibilei afectări a poziției financiare, inclusiv prin prezentarea tranzacțiilor cu părțile afiliate și soldurile acestora;
- Testarea influenței pe care o exercită partea raportoare asupra altor părți posibil afiliate și reflectarea tranzacțiilor aferente testului de influență semnificativă în grupa 45 „Grup și acționari/asociați”;
- Monitorizarea prețului de transfer prin intermediul principiului valorii de piață;
- Asumarea ajustărilor posibile aferente unui control fiscal pentru devierea de la aplicarea principiului valorii de piață sau necredibilitatea metodelor de stabilire a prețului de transfer;
- Testarea reperelor de acumulare adiționale valorii de schimb a bunurilor și serviciilor pe baza ratelor financiare, ratei dobânzii, ratei de schimb a cursului valutar și a ratelor de actualizare;
- Supravegherea particularităților de tranzacționare pe toate caracteristicile generice în scopul minimizării riscului aferent prezenței elementelor genetice particulare;
- Aplicarea principiului lungimii de braț pentru fundamentarea marjei comerciale;
- Limitarea efectelor privind riscul informațional asimilat tranzacțiilor derulate prin paradisuri fiscale sau aranjamentelor de lanț juridic;
- Cuantificarea beneficiului controlat și identificarea riscurilor aferente lanțurilor global valorice.

4. În vederea optimizării activității economice și reducerii riscului financiar în perioada pe care o traversăm, marcată de recesiune economică și multiple crize, printre care amintim criza sanitară, energetică, geopolitică etc., am demonstrat că monitorizarea și verificarea riscului financiar, cu ajutorul pachetului de politici contabile, prin furnizarea metodelor și procedurilor concrete, fundamentate pe baza unei metodologii amănunțit explicate și testate reprezintă un aspect științific relevante pentru activitatea entităților. Aceasta va contribui la creșterea gradului de obiectivitate a informațiilor.

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Sinteza cercetărilor efectuate cu privire la eficientizarea pachetului de politici contabile prin metode și procedee statistice a permis formularea următoarelor **concluzii**:

1. Abordarea teoretică s-a realizat din perspectivă globală, fiind evidențiat curentul științific conform căruia se impune ca raportarea financiară unitară să fie implementată la nivel global pentru a răspunde necesității de informație contabilă transparentă și responsabilă, mai ales pentru entitățile raportoare care aplica IFRS. În cazul studiului nostru, s-a constatat că există diferențe de interpretare, traducere și adaptare a armonizării, motiv pentru care nu putem vorbi de o armonizare completă a limbajului contabil. În opinia noastră, implementarea unitară a normelor contabile ar favoriza creșterea calității informației contabile.

2. S-a constatat că politicile contabile sunt subiectul unor ample dezbateri între profesioniști, practicieni și conducerea entităților raportoare pe tema asigurării necesității de informații financiare de calitate ca suport al deciziei de investire, deoarece orice entitate este obligată să elaboreze, aprobe și să aplice politici contabile care, pe de o parte, trebuie să fie conforme standardelor de contabilitate, iar pe de altă parte, să reflecte în mod adecvat particularitățile funcționării contabilității.

3. S-a remarcat consolidarea opiniilor savanților internaționali privind conceptualizarea politicilor contabile, indicând vastitatea autodeclarată a domeniului care a fost proiectat să acopere transferul de informație contabilă pe parcursul perioadei de gestiune, astfel încât la finalul perioadei situațiile financiare să reprezinte produsul așteptat de părțile interesate în vederea eventualelor decizii privind activități economice ulterioare în cadrul entității având ca suport procesul investițional. În baza cercetărilor efectuate și literaturii examinate, s-a dedus necesitatea definirii noțiunii de pachet al politicilor contabile, argumentând faptul că pentru elemente contabile diferite se aplică politici contabile individuale.

4. S-a evidențiat la nivel conceptual că prin pachetul de politici contabile se urmăresc, pe de o parte, optimizarea alegerilor de tehnică contabilă, iar, pe de altă parte, comunicarea financiară a entității cu mediul său, astfel încât opțiunile selectate să determine acțiuni care respectă legea, având la bază obiectivele fixate de conducerea entității. În contextul organizării eficiente a contabilității, autorul recomandă detalierea informațiilor în pachetul de politici contabile, pornind de la aspectele practice și conjunctura în care se desfășoară anumite tranzacții.

5. S-a accentuat necesitatea certă de revizuire sustenabilă a cadrului reglementativ în vederea asigurării rolului pachetului de politici contabile în decizia de investire, astfel încât să reprezinte un instrument fiabil și adaptat scopului privind asigurarea unui cadru reglementativ, să

confere verticalitate, transparență și relevanță informației contabile raportate. Autorul a demonstrat că opinia specialiștilor este în favoarea caracterului incert al verticalității conferite informației contabile, deoarece actualizarea pachetului de politici contabile în funcție de realitățile economice este agreată și aplicată de 51% din profesioniștii contabili respondenți ai studiului, procent care nu asigură credibilitatea metodei de utilizare. Pentru organizarea unui sistem fiabil al contabilității entității, recunoașterii și evaluării elementelor patrimoniale, precum și aprecierii poziției și performanței financiare, autorul apreciază necesară luarea în considerare a aspectelor cercetate.

6. Practica demonstrează utilizarea valorii juste drept bază de estimare. În opinia autorului, aspectul evaluării necesită o abordare distinctă și trebuie să fie clar definită în pachetul de politici contabile, atât ca sferă de întindere, cât ca și domeniu de aplicabilitate.

7. Aplicarea unui control intern eficient și în completare cu un audit al situațiilor financiare de încredere, pot crește semnificativ nivelul de fidelitate a imaginii entității, reduce riscul de fraudă și eroare și pot contribui pe termen lung la atragerea de investiții în entitate cu efect asupra creșterii poziției de piață a acesteia. În opinia autorului, eficiența și eficacitatea utilizării pachetului de politici contabile pot fi mai ridicate sau mai reduse în funcție de rigoarea aplicată utilizării politicilor contabile corelate cu realitățile economice aplicabile entității și cu ultimele ajustări ale standardelor internaționale de contabilitate și standardelor naționale de contabilitate, după caz.

8. S-a confirmat necesitatea restructurării pachetului de politici contabile pe baze incontestabile în acord cu obiectivele de management asumate pe termen mediu și lung și îmbunătățirii acestuia, inclusiv prin prisma re poziționării acestuia în raport cu utilitatea teoretică și operațională a pachetului de politici contabile conform rezultatelor chestionarului administrat profesioniștilor contabili. Acest aspect a fost demonstrat și de validarea ipotezei zero a cercetării, care prevede că rutina profesioniștilor contabili în utilizarea pachetului este atât de mare, încât aceștia nu consideră că subiectul dat are impact asupra activității contabile.

9. Pentru atingerea obiectivului studiului bazat pe chestionar s-a evaluat comprehensiv acceptanța principiilor contabile în practica curentă, utilizarea unor politici adecvate pentru activitățile patrimoniale și percepția gradului de risc a tranzacțiilor financiare și evaluarea corelării practicilor contabile în relație cu politicile fiscale stabilite la nivel macroeconomic. Autorul a constatat că dintre toate cele 10 principii contabile, prioritar, principiul prudenței este frecvent utilizat la nivelul entităților, în acest sens opinia favorabilă a fost exprimată de un procent de peste 33% din respondenți. Principiul prudenței reprezintă recunoașterea unui comportament profesional adecvat, dar totodată și a unei rezerve în raport cu dimensiunea actuală a cadrului legislativ și cu frecvența modificării acestuia în condiții de incertitudine.

10. S-a evidențiat aplicarea rigidă a procedurilor contabile de către profesioniștii contabilii, care se axează preponderent pe prevenția riscului de eroare, dimensiunea acțională, reflectând faptul că erorile sunt mai degrabă anticipate decât verificate, aspect care creează o fricțiune între decizia de management și decizia financiară la nivelul entității economice. În acest sens, unii respondenți (2,7%), declară faptul că aplicarea pachetului de politici contabile este mai degrabă ineficientă decât eficientă. În acest context, 45,3% dintre respondenți apreciază că practicile contabilității creative devin practicabile dacă există prevederi legislative neclare sau dacă obiectivele financiare o impun.

11. S-a demonstrat eficiența perfectibilă și eficiența reflexivă a indicatorilor analitici colectați în urma studiului bazat pe chestionar prin prisma limitelor de vulnerabilitate.

12. S-a realizat identificarea exigenței de flexibilitate adaptativă a Dosarului prețurilor de transfer în funcție de politicile contabile aferente elementelor de activ și pasiv conform IFRS, cerințelor OECD pentru întreprinderile multinaționale, corelate cu rezultatele obținute în studii relevante pentru topicul analizat. În acest context, autorul a propus un model teoretic și l-a testat bazat pe flexibilizarea adaptativă a Dosarului prețurilor de transfer la cerințele metodologice prin intermediul pachetului de politici contabile.

13. S-a argumentat necesitatea creării unui sistem de trasabilitate cu privire la implementarea IFRS, care să asigure respectarea cerințelor globale de securitate financiară, transparență fiscală și de etică procedurală contabilă.

14. S-a elaborat modelul statistic pentru evaluarea markerilor de risc cu impact asupra rezilienței performanței financiare și s-a argumentat dezvoltarea profilelor diferențiate prin diseminarea rezultatelor testului acid pentru evaluarea markerilor de risc (modelul profil general entități neafiliate și modelul profil particular entități afiliate, ambele profiluri fiind conturate dintr-o perspectivă financiar-contabilă).

15. S-au identificat riscurile financiare care afectează credibilitatea informațiilor contabile, în special dacă entitățile raportoare sunt entități afiliate. În opinia autorului, aplicarea onestă a principiului valorii de piață denumit generic „principiul lungimii de braț” în tranzacțiile controlate efectuate de entitățile afiliate ar diminua riscurile financiar-contabile.

16. În vederea optimizării activității economice și reducerii riscului financiar în perioada pe care o traversăm, marcată de recesiune economică și multiple crize, printre care amintim criza sanitară, energetică, geopolitică etc., am demonstrat că monitorizarea și verificarea riscului financiar, cu ajutorul pachetului de politici contabile, prin furnizarea metodelor și procedurilor concrete, fundamentate pe baza unei metodologii amănunțit explicate și testate reprezintă un

aspect științific relevant pentru activitatea entităților, care va contribui la creșterea gradului de obiectivitate a informațiilor.

Problemele științifice importante, soluționate în teză, constă în abordarea științifică, metodologică și aplicativă a metodelor econometrice de eficientizare a pachetului de politici contabile, fapt care contribuie în mod adecvat, la creșterea calității și eficacității pachetului de politici contabile, în vederea monitorizării riscurilor, realizării strategiilor manageriale și creșterii performanței entității. Principalele rezultate obținute constau în:

1. Evaluarea nivelului de conformitate în utilizarea pachetului de politici contabile în corelare cu prevederile reglementative actuale. Autorul a constatat un nivel de conformitate mediu al utilizării pachetului de politici contabile cu respectarea prevederilor reglementative actuale, existând o marjă de aproximativ 30% din respondenți pentru care am constatat neconformitate.

2. Studiarea metodologiei de implementare a pachetului de politici contabile în corelare cu standardele IFRS: metodologia de implementare a pachetului de politici contabile este perfectibilă în procent de 40-50%, cu o marjă de 20% aferentă indicatorilor analitici reflexivi.

3. Conectarea pachetului de politici contabile la rigorile legislației fiscale are un nivel de conformitate ridicat, presiunea fiscală fiind percepută la un nivel ridicat de către entități și necesită configurarea algoritmului fiscal aplicabil societății sau obținerea unor scheme de optimizare fiscală viabile.

4. Determinarea profilului de risc perceput de profesioniștii contabili ca urmare a derulării tranzacțiilor financiare: profilul de risc perceput este unul ridicat în contextul actual al recesiunii economice și al destabilizării comerțului global. Acest profil implică revizuirea procedurilor de tratare a riscului, distribuția fiind neomogenă în cazul indicatorului analitic privind evaluarea riscurilor tranzacțiilor, gradul de reflexivitate fiind pozitiv, iar nivelul de eficacitate perfectibilă fiind evaluat în cadrul modelului la 47%.

5. Determinarea profilului de contribuitor voluntar al entităților ca răspuns la demersurile organelor fiscale: profilul de contribuitor voluntar este unul pesimist pe fondul creșterii vulnerabilităților financiare cu mențiunea că până la data intrării în recesiune nivelul de conformitate era mediu spre crescut (85%), cu indice de reflexivitate negativ.

6. Determinarea variabilelor matricei de vulnerabilitate procedural contabilă pe baza rezultatelor obținute din chestionar: modelul propus contribuie la reducerea diferențelor în ceea ce privește realitatea pieței pe care se desfășoară activitatea și la reducerea riscului de raportare a erorilor care pot prezenta riscuri fiscale viitoare. În același timp, din perspectiva acționarilor/asociaților, modelul face posibilă actualizarea mărimii patrimoniului capitalizat în termenii valorii reale, precum și reajustarea intereselor.

Sinteza cercetărilor permite formularea unor **recomandări** referitoare la eficientizarea pachetului de politici contabile:

1. Aprofundarea noțiunii de pachet de politici contabile prin următoarea definiție: *pachetul de politici contabile reprezintă ansamblul politicilor contabile, care favorizează guvernarea activității contabile a entității, înglobând reguli și practici specifice aplicate de entitate la înregistrarea tranzacțiilor în contabilitate, caracterizate prin criterii de reglementabilitate, relevanță, determinabilitate și implementabilitate, în vederea realizării strategiei de dezvoltare a entității pe baza unor informații contabile de calitate cu respectarea standardelor de contabilitate.* Prin această definiție, autorul tratează scopul politicilor contabile, componența exigențelor, criteriile aplicabilității și legătura cu strategia de dezvoltare a entității.

2. Pentru soluționarea problemei privind evaluarea corectă a poziției financiare aferentă imobilizărilor supuse deprecierei fizice, morale și economice, în vederea dezvoltării capacității economice a entităților cu posibilitatea acestora de a accede la o cotă de piață mai semnificativă, autorul consideră că tratamentul activelor imobilizate trebuie să reprezinte un domeniu de interes aparte în politicile contabile, deoarece metodele de ajustare trebuie selectate în funcție de tipologia activității economice pe care o desfășoară compania și în funcție de tipul de activ deținut.

3. În vederea clarificării dificultății datorată actualei crize economice privind activele circulante de natura stocurilor, autorul recomandă necesitatea utilizării unui tratament contabil pentru recunoașterea, determinarea valorii contabile în funcție de conjunctura pieței.

4. Pentru asigurării fiabilității informației contabile, reflectării fidele a imaginii entității și credibilizării procedurilor de aplicare a ajustărilor prin intermediul provizioanelor, autorul recomandă ajustarea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea valorii activelor prin constituirea de provizioane, care trebuie corelate cu prevederile din pachetul de politici contabile.

5. Erorile și omisiunile produse în perioada precedentă trebuie tratate ca și constatări factuale ale procesului de auditare financiară, ele făcând obiectul unor reconsiderări contabile introduse în rezultatul perioadei curente, dacă acestea au o pondere nesemnificativă asupra valorii contabile afectate sau pe baza rezultatului reportat în condițiile în care erorile constatate sunt semnificative. În vederea eficientizării rezultatului financiar autorul recomandă monitorizarea erorilor prin evaluarea anuală a ratei de incidență a erorilor.

6. Având în vedere frecvențele schimbări ale conținuturilor standardelor de contabilitate la nivel internațional, autorul recomandă ca la nivelul SNC-urilor să se realizeze transpunerea mai rapidă a reglementărilor din Standardele Internaționale de Contabilitate în raport cu cerințele globale de securitate financiară, de transparență fiscală și de etică procedurală contabilă.

7. Autorul recomandă implementarea metodologiei de îmbunătățire a pachetului de politici contabile, inclusiv prin prisma re poziționării acestuia în raport cu utilitatea teoretică și operațională, deoarece s-a demonstrat că permite, într-un mod pragmatic, determinarea perfectabilității politicilor contabile, astfel încât acestea să fie mai eficient utilizate de entitățile raportoare în vederea optimizării activității economice, creșterii calității informației contabile și creșterii nivelului de încrederea a steckholderilor cu efecte pe termen lung privind dezvoltarea sustenabilă a entității.

8. În vederea menținerii credibilității informațiilor contabile, în special a entităților afiliate, autorul recomandă aplicarea onestă a principiului valorii de piață denumit generic „principiul lungimii de braț” în tranzacțiile controlate efectuate de entitățile afiliate.

9. În vederea monitorizării fiecărei categorii de risc, în orice moment și pentru fiecare tip de tranzacție în parte, autorul recomandă urmărirea metodologiei de evaluare a riscurilor financiare și ajustarea pachetului de politici contabile privind părțile afiliate pe baza modelului testului acid pentru evaluarea markerilor de risc în construirea dosarului prețurilor de transfer deoarece constituie un tablou de bord pentru companiile multinaționale care trebuie să-și construiască propriul dosar de prețuri de transfer.

10. În contextul actual al lipsei de predictibilitate economică și al modificării fluxurilor economice la nivel național și internațional, inclusiv al recesiunii economice, autorul propune monitorizarea și verificarea riscului financiar cu ajutorul pachetului de politici contabile, care are impact asupra reducerii riscului financiar și a optimizării activității economice.

11. În contextul reducerii efectelor propagării erorilor la nivelul activității contabile și economice, autorul propune reevaluarea rezultatelor controlului intern în conformitate cu prevederile pachetului de politici contabile pe parcursul efectuării operațiunilor contabile. Considerăm că în acest fel, controlul intern poate fi valorizat mai mult în procesul de monitorizare a rezultatelor economice, dat fiind faptul că acest instrument are o rată de constatare a erorilor mai rapidă decât cea din audit.

12. În vederea creșterii transparenței internaționale a informației contabile și dezirabilității investițiilor străine în R.M., cu impact asupra creșterii economice naționale perpetue, autorul consideră necesară redefinirea paradigmei în cercetarea contabilă din prisma abordărilor teoretice, prin introducerea conceptelor contabile noi (precum cea propusă în teză privind utilizarea conceptului integrator de pachet de politici contabile) și a realizării unei mai bune compatibilități a contabilității naționale cu cea internațională.

13. Având în vedere poziția R.M. de stat candidat la aderarea U.E. și perspectiva aderării viitoare a R.M. la U.E., autorul evidențiază posibilitatea adaptării procedurilor și standardelor

contabile naționale la contabilitatea europeană. În acest context, autorul consideră oportună și utilă oferirea de asistență tehnică R.M., din partea U.E., în vederea implementării corecte și eficiente a procedurilor și standardelor contabilității europene.

14. Din perspectiva creșterii eficienței și eficacității activității economice a entităților din R.M., autorul recomandă implementarea și generalizarea unui pachet de politici contabile contabile de bune practici la nivel național și la nivelul contabilității entităților. Aceste bune practici recomandăm să provină, exclusiv, din statele membre ale U.E., în al căror areal de competențe se regăsește și armonizarea contabilă.

Direcții viitoare de cercetare. Autorul a identificat următoarele direcții viitoare de cercetare pe domenii:

Domeniul de cercetare 1: Crearea și testarea modelului de practică adaptativă în vederea optimizării pachetului de politici contabile prin aplicarea tehnologiei informației. În contextul actual, tehnologia informației tinde să devină un instrument generalizat, care va permite îmbunătățirea eficienței și eficacității deciziei manageriale prin intermediul unui instrument cu flexibilitate adaptativă, precum pachetul de politici contabile.

Domeniul de cercetare 2: Elaborarea unui pachet de politici contabile pertinente, relevant necesităților reale de utilizare a acestuia de către profesioniștii contabili. Astfel, se propune modelarea limitelor de vulnerabilitate perfectibile pentru toate aspectele contabile uzuale, iar pe baza rezultatelor obținute să se realizeze acel pachet de politici contabile adecvat de care este atât de multă nevoie în practica curentă.

Rezultatele cercetării constituie un aport semnificativ în dezvoltarea teorii și practicii pachetului de politici contabile prin aprofundarea și perfecționarea metodologiilor și practicilor existente în domeniu. Acestea generează un impact favorabil asupra creșterii calității și eficacității pachetului de politici contabile, în vederea monitorizării riscurilor, realizării strategiilor manageriale și creșterii performanței entității.

BIBLIOGRAFIE

1. AMELIO, S. The Connection between IAS/IFRS and Social Responsibility. In: *Management Dynamics in the Knowledge Economy*. 2016, vol. 4, nr. 1, pp. 7–30. ISSN 2392-8042.
2. FRECĂUȚEANU, A., COJOCARU, V., CHIȘLARU, A. Normele generale privind elaborarea politicilor contabile. In: *ISCA 2020=International Scientific Conference on Accounting, ISCA 2020: conf. șt. intern., 2-3 aprilie 2020*. Chișinău, pp. 105–113. ISBN 978-9975-75-989-2.
3. BIONDI, Y., BOISSEAU-SIERRA, M. Pension Obligations in the European Union: A Case Study for Accounting Policy. In: *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*. 2017, vol. 7, nr. 3, pp. 1–27. ISSN: 2152-2820.
4. INSURATELU, T. Noutăți contabile 2020. Aplicarea principiului prudentei [online]. *Legestart*. 7 februarie 2020 [citat 18 aprilie 2020]. Disponibil: <https://legestart.ro/noutati-contabile-2020-aplicarea-principiului-prudentei-este-modificata/>
5. FRECĂUȚEANU, A., COJOCARU, V., CHIȘLARU, A. Politici contabile: istorie și actualitate. In: *Accounting and accounting education in the digital society: conf. șt. intern., 4-5 aprilie 2019*, Chișinău, pp. 76–82. ISBN 978-9975-127-67-7.
6. ȘOIMU, S., BĂDICU, G., & COJOCARU-BĂRBIERU, C. Opțiuni de selectare și aplicare a politicilor contabile în aprecierea poziției și performanței financiare. In: *Economica*. 2021, vol. 118, nr. 4, pp. 105–124. ISSN 1810-9136.
7. BĂDICU, G., MIHAILA, S. Politici contabile: principii de bază și caracteristici calitative ale informațiilor. In: *Economica*, 2014, vol. 90, nr. 4, pp. 80–86. ISSN 1810-9136.
8. IFRS Foundation. *IAS 38 Intangible Assets*. *IFRS.ORG*. 2021 [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-38-intangible-assets/>
9. IFRS Foundation. *IAS 16 Property, Plant and Equipment*. *IFRS.ORG*. 2021 [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/>
10. ZLATI, M. L., ANTOHI, V. M., & CARDON, P. Aspects regarding the corresponding between adjustments of fixed assets in accordance with the accounting policy manual. In: *European Journal of Accounting, Finance & Business*. 2018, vol. 6, nr. 2, pp. 119–126. ISSN 2344 - 102X.

11. ISTRATE, C. The persistence of the accounting policies after the transition to IFRS of the Romanian listed companies. In: *Journal of Accounting and Management Information Systems*. 2015, vol. 14, nr. 4, pp. 599–626. ISSN 1583-4387.
12. **ZLATI, M. L.**, ANTOHI, V. M. Accounting treatments and policies for biological assets from the perspective of IAS 41-Agriculture. In: *International Conference “Risk in Contemporary Economy” XIXth Edition, June 2018*, Galați, România, pp. 104–113. “Dunarea de Jos” University of Galati. ISSN 2344-5386.
13. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287/2017. *Monitorul Oficial*. 2018 [citat 05.05.2022]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro
14. Standardele Naționale de Contabilitate, Ordinul privind aprobarea SNC, Ministerul Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările ulterioare, privind aprobarea SNC-urilor. În: *Monitorul Oficial nr.177-181/1224 din 16.08.2013* [citat 05.05.2022]. Disponibil: [http://old.mf.gov.md/files/files/Standardele Naționale de Contabilitate.pdf](http://old.mf.gov.md/files/files/Standardele_Naționale_de_Contabilitate.pdf)
15. HELLMAN, N., GRAY, S. J., MORRIS, R. D., HALLER, A. The persistence of international accounting differences as measured on transition to IFRS. In: *Accounting and Business Research*. 2015, vol. 45, nr. 2, pp. 166–195. Online ISSN 1475-679X.
16. ABATA, M. The Impact of International Financial Reporting Standards (Ifrs) Adoption on Financial Reporting Practice in the Nigerian Banking Sector. In: *Journal of Policy and Development Studies*. 2015, vol. 9, nr. 2, pp. 169–184. ISSN: 157-9385. ISSN 157-9385.
17. CHRISTENSEN, H. B., LEE, E., WALKER, M., ZENG, C. Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption? In: *European Accounting Review*. 2015, vol. 24, nr. 1, pp. 31–61. ISSN 0963-8180.
18. BOSTAN I., GROSU, V., & DIMA, S. *Contabilitate Financiară: Conformă cu Direcția a IV-a a Comunițăților Economice Europene*. Arad, Editura Gutenberg Univers, 2010, 613 p. ISBN 978-606-8204-30-7.
19. PETRE, G., LAZAR, A., IANCU, E., AVRAM, M. M., DUINEA, E. M., PETRE, D. *Politici contabile in conditiile aplicarii Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 3.055/2009* (2nd ed.). 2012, București, Editura Monitorul Oficial. Disponibil: <https://www.librarie.net/p/161032/politici-contabile-in-conditiile-aplicarii-reglementarilor-contabile-conforme-cu-directiva-a-iv-a-a-cee-aprobate-prin-ordinul-ministrului-finantelor-publice-nr-3-0552009>

20. DICHEV, I. D., GRAHAM, J. R., HARVEY, C. R., RAJGOPAL, S. Earnings quality: Evidence from the field. In: *Journal of Accounting and Economics*. 2012, vol. 56, nr. 2–3, pp. 1–33. ISSN 0165-4101.
21. NEDERIȚA, A. Particularitățile formării politicilor contabile ale entităților pe anul 2021. *Contabilitate și audit*. 2020, vol. 12, pp. 81–94. ISBN: 977-1813-440-80-2.
22. FELEAGĂ, N., MALCIU, L. *Politici și opțiuni contabile. Fair Accounting versus Bad Accounting*. București, Editura economică, 2002, 464 p. ISBN: 973-590-632-5.
23. MATAȘ, L. M., DOMNIȘOR, A., ȚIURA, A. I. Exigențe privind raportarea contabilă și sistemele de asigurare a credibilității informațiilor contabile. In: *Contabilitatea și educația contabilă în societatea digitală, conferință științifică internațională Ed. a 8-a, 4-5 aprilie 2019*, pp. 66–75. Chișinău: ASEM. ISBN 978-9975-127-67-7.
24. ȘOIMU, S., BĂDICU, G., SOCOLIUC, M.-I. Relevanța calității politicilor contabile în misiunea de audit și impactul acestora asupra competitivității entităților. In: *Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători. Conferința Științifică Internațională Studentească, 12-13 martie 2020*, pp. 87–98. Chișinău: ASEM. ISBN 978-9975-75-981-6.
25. BĂLĂȘOIU, R., CELESTIN, C. Politica contabilă a entității și utilitatea decizională a raportărilor financiare în contextul teoriei pozitive a contabilității. *Audit financiar*. 2012, nr. 94, pp. 41–46. Disponibil: <https://www.cafr.ro/uploads/AF>
26. Directiva 2013/34/UE cu modificările și completările ulterioare (Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC). Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, 182, 29.6.2013, p. 19–76, <https://eur-lex.europa.eu/>. 2021 [citat 15.05.2022]. Disponibil: Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>
27. BĂDICU, G. Efectele politicilor contabile asupra rezultatelor financiare. In: *Conferință Științifică Internațională 24-25 septembrie 2010 Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii*. 2011, pp. 191–192. Chișinău: ASEM. ISBN 978-9975-75-550-4.
28. LAZARI, L., ȚURCANU, L. Influența politici de contabilitate asupra poziției financiare a entității. In: *Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări, Conferința științifică internațională din 5 aprilie 2013*, pp. 134–137. Chișinău. ISBN 978-9975-4242-7-1.

29. ȚUGULSCHI, I. Conținutul și semnificația politicii contabile manageriale în industria de panificație. In: *Economica*. 2009, vol. 63, nr. 3, pp. 46–52. ISSN 1810-9136.
30. LAPOINTE-ANTUNES, P., MOORE, J. The Implementation of IAS 16 and IAS 41 at Andrew Peller Limited. In: *Accounting Education*. 2013, vol. 22, nr. 3, pp. 268–281. ISSN 1468-4489
31. ARON, M. P., **ZLATI, M. L.** The Accounting Treatment Regarding Grants in Agriculture from the Perspective of the National Accounting Reference System and the International One. În: *CECCAR Business Review, No. 4*, 2021, pp. 28-38. ISSN 2668-8921.
32. ROSSI, P., HANNI, T. The Impact of Voluntary IAS/IFRS Adoption on Medium Italian Private Entities: Implications for the Adoption of IFRS for SMEs. In: *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 2016, vol. 12, nr. 12, pp. 582–611. ISSN 1475-679X.
33. The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). *Rulebook 2011* (1st ed.). Hornchurch: Print Solutions, 2011 [citat 30.05.2022]. Disponibil: https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/rulebook_v2.pdf
34. TUHARI, T. Aspecte ramurale la etapizarea planurilor de conturi și a politicilor contabile. In: *Problemele contabilității în contextul integrării europene: Conferință internațională din 10-11 noiembrie 2009*, pp. 30–35. Chișinău: ASEM. ISBN 978-9975-75-498-9.
35. MATTEI, M., LAGHI, E., MATTEI, M. Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – Implications for accounting of bearer plants. In: *Agricultural Economics (Zemědělská ekonomika)*. 2016, nr. 62, pp. 160–166. ISSN 1805-9295.
36. TURGUNOVNA, E.S., ABROROVNA M.R. Accounting Policy of The Enterprise: Development and Amendments. In: *Asian Journal of Technology & Management Research*, 2022, vol. 11, nr. 2, pp. 21-27. ISSN 2249-0892.
37. JINDRICHOVSKA, I., KUBICKOVA, D. The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules – Evidence from Austria and Germany. In: *Accounting in Europe*. 2017, vol.14, nr. 2, pp. 55–66. ISSN: 1744-9480.
38. **ZLATI, M. L.**, The The Principle of Prudence Approach in the Accounting of Affected by the Economic Crisis' Entities, În: *Public Administration & Regional Studies*, (1), pp.57-75., 0,60 c.a., Disponibil: <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=1019299>
39. COSMULESE, C. L., GROSU, V., HLACIUC, E. Definitions Attributed To Goodwill in the Economic Literature and Conceptual Delimitations Regarding the Way of Valuation and Exposure of This Patrimonial Component in the Balance Sheet. In: *Ecoforum*. 2017, vol. 6, nr. 3, pp. 1–6. ISSN 2344-2174.

40. ISTRATE, C. On the Translation in Romanian of IAS/IFRS. In: *Procedia Economics and Finance*. 2015, vol. 20, pp. 308–315. ISSN 2212-5671.
41. DAYANANDAN, A., DONKER, H., IVANOF, M., KARAHAN, G. IFRS and accounting quality: Legal origin, regional, and disclosure impacts. In: *International Journal of Accounting & Information Management*. 2016, vol. 24, pp. 296–316. ISSN 1834-7649.
42. ARTHUR, N., CHUANG, G. C. H. IAS 7 alternative methods of disclosing cash flow from operations: evidence on the usefulness of direct method cash flow disclosures. In: *The University of Sydney: Sydney*. Australia, 2006, pp. 1–28. Corpus ID 37153277.
43. SUNDGREN, S., MÄKI, J., SOMOZA-LÓPEZ, A. Analyst Coverage, Market Liquidity and Disclosure Quality: A Study of Fair-value Disclosures by European Real Estate Companies Under IAS 40 and IFRS 13. In: *The International Journal of Accounting*. 2018, vol. 53, nr. 1, pp. 54–75. ISSN 2213-3933.
44. ADVANI, A., MALDE, B. Credibly Identifying Social Effects: Accounting for Network Formation and Measurement Error. In: *Journal of Economic Surveys*. 2018, vol. 32, nr. 4, pp. 1016–1044. ISSN 1467-6419.
45. BAAZAOU, H., SAHNOUN, M., ZARAI, M. Culture, Economics and Disclosure of (IAS/IFRS) Information: Empirical Evidence in the Tunisian, French and Canadian Contexts. In: *Research Journal of Finance and Accounting*. 2019, vol. 6, nr. 6, pp. 59–71. ISSN 1475-679X.
46. BARTH, M. E., CRAM, D. P., NELSON, K. K. Accruals and the prediction of future cash flows. In: *The accounting review*. 2001, vol. 76, nr. 1, pp. 27–58. ISSN 0001-4826.
47. FIRTH, M., GOUNOPOULOS, D., PULM, J. IFRS Adoption and Management Earnings Forecasts of Australian IPOs. In: *SSRN Electronic Journal*. 2013, pp. 1–38. ISSN 1556-5068.
48. MIRONIUC, M., CARP, M., CHERSAN, I. C. The Relevance of Financial Reporting on the Performance of Quoted Romanian Companies in the Context of Adopting the IFRS. In: *Procedia Economics and Finance*. 2015, vol. 20, pp. 404–413. ISSN 2212-5671.
49. MECHELLI, A. Accounting Harmonization and Compliance in Applying IASB Standards: An Empirical Survey about the First Time Adoption of IAS 7 by Italian Listed Groups. In: *Accounting in Europe*. 2009, vol. 6, nr. 2, pp. 231–270. ISSN 1744-9499.
50. KAYA, D., KOCH, M. Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) – early empirical

- evidence. In: *Accounting and Business Research*. 2015, vol. 45, nr. 1, pp. 93–120. ISSN 001-4788.
51. COSMULESE, C. G., ZLATI, M. L. Adoption of IFRS in the BRICS countries – a case study for Russia. In: *European Journal of Accounting, Finance & Business*. 2018, vol. 18, nr. 8, pp. 92–104. ISSN 2344-102X.
 52. GRIGOROI, L., ș.a. *Contabilitatea întreprinderii*. Chișinău: ASEM, 2021, 795 p. ISBN 978-9975-86-456-5.
 53. DE GEORGE, E. T., LI, X., SHIVAKUMAR, L. A review of the IFRS adoption literature. In: *Review of Accounting Studies*. 2016, vol. 21, nr. 3, pp. 898–1004. ISSN 1573-7136.
 54. ĐURIŠOVÁ, M., TOKARČÍKOVÁ, E., VIRLANUTA, F. O., CHODASOVÁ, Z. The Corporate Performance Measurement and Its Importance for the Pricing in a Transport Enterprise. In: *Sustainability*. 2019, vol. 11, nr. 21, pp. 1–17. ISSN 2071-1050.
 55. LEV, B., & GU, F. *The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers*. Hoboken, New Jersey, 2016, Editura Wiley Finance, Editia 1, 260 p. ISBN 9781119270041.
 56. ALSARAYERH, A. M., & JAIN, A. (2018). The Impact of the Accounting Information System on Performance of Jordanian Commercial Banks. In: *International Journal for Research in Applied Science & Engineering Technology*. 2018, vol. 6, nr. 10, pp. 238–241. ISSN 2321-9653.
 57. ALBU, C. N., GÎRBINĂ, M. M., IONAȘCU, M. *Introductory financial accounting*. Bucuresti, Editura Infomega, 2008, 199 p. ISBN 978-973-7853-37-0.
 58. DIACONU, P., ALBU, N., MIHAI, S., ALBU, C. N., GUINEA, F. *Contabilitate Managerială Aprofundată*. Bucuresti, Editura Economică, 2003, 330 p. ISBN 973-590-801-8.
 59. FIRESCU, V., BRÂNZĂ, D., POPESCU, B. M. (2017). The Development of the Profession of Accounting, Rules Between Ethics and Practical Skills. In: *Buletin științific: Universitatea din Pitești. Seria Științe Economice*. 2017, vol. 16, nr. 3, pp. 200–209. ISSN 2344-4908.
 60. SAMAHA, K., KHLIF, H., DAHAWY, K. (2016). Compliance with IAS/IFRS and its Determinants: A Meta-Analysis. In: *Journal of Accounting, Business and Management (JABM)*. 2016, vol. 23, nr. 1, pp. 41–63. ISSN 2622-2167.
 61. Ministerul Finantelor Publice. ORDIN Nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile

- financiare anuale consolidate. *Monitorul Oficial*. 2014 [citat 15.11.2021]. Disponibil: https://www.utgjiu.ro/cercetare/2021/OMFP_1802_2014.pdf
62. BIAŁEK-JAWORSKA, A. Determinants of the level of information disclosure in financial statements prepared in accordance with IFRS. In: *Accounting and Management Information Systems*. 2015, vol. 14, nr. 3, pp. 453–482. ISSN 2559-6004.
 63. ABABIO, E., VYAS-DOORGAPERSAD, S., MZINI, L. Service delivery and under-expenditure: strategies towards effective control of public funds. In: *Journal of Public Administration*. 2008, vol. 43, nr. 3.1, pp. 3–15. ISSN 2423-5342.
 64. KUBICKOVA, D., JINDRICHOVSKA, I. Comparability and reliability of financial information in the sector of Czech SMES (ten years of IFRS as a part of Czech accounting context). In: *European Research Studies*. 2016, vol. 19, nr. 4, pp. 64–77. ISSN 1108-2976.
 65. YANG, M., ADOMAVICIUS, G., BURTCHE, G., & REN, Y. Mind the gap: Accounting for measurement error and misclassification in variables generated via data mining. In: *Information Systems Research*. 2018, vol. 29, nr. 1, pp. 4–24. ISSN 1526-5536.
 66. IPINO, E., PARBONETTI, A. (2017). Mandatory IFRS adoption: the trade-off between accrual-based and real earnings management. In: *Accounting and Business Research*. 2017, vol. 47, nr. 1, pp. 91–121. ISSN 0001-4788.
 67. MATEȘ, D., BUNGET, O., DOMIL, A., DUMITRESCU, A., COSTEA, S., BOGDAN, O. *Contabilitate aprofundată*. Timisoara, Editura Eurostampa, 2017, 335 p. ISBN 978-606-32-0391-6.
 68. NIKOLAEV, V. V. *Identifying Accounting Quality*. In: *SSRN Electronic Journal*. 2014. Disponibil: <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2484958>.
 69. ZAKOLYUKINA, A. A. How Common Are Intentional GAAP Violations? Estimates from a Dynamic Model. In: *Journal of Accounting Research*. 2018, vol. 56, nr. 1, pp. 5–44. ISSN 1475-679X.
 70. TAHAT, Y., POWER, D., DUNNE, T. The Impact of IFRS 7 on the Significance of Financial Instruments Disclosure: Evidence from Jordan. In: *Accounting Research Journal*. 2016, vol. 29, nr. 3, pp. 241–273. ISSN 1030-9616.
 71. MIHALCEA, E., MILUT, F. Principiul imaginii fidele versus principiul prudentei. In: *WorkingStudents*. 2019, vol. 4, nr. 1, pp. 1–9. ISSN 2344-1844.
 72. BAMBER, M., & MCMEEKING, K. An examination of international accounting standard-setting due process and the implications for legitimacy. In: *The British Accounting Review*. 2016, vol. 48, nr. 1, pp. 59–73. ISSN 0890-8389.

73. RICHARD, J. The Need to Reform the Dangerous IFRS System of Accounting. In: *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*. 2017, vol. 7, nr.2, pp. 93–103. ISSN 2152-2820.
74. MARABEL-ROMO, J., GUIRAL, A., CRESPO-ESPERT, J. L., GONZALO, J. A., & MOON, D. Fair value accounting in the absence of prudence in accounting standards: an illustration with exotic derivatives. In: *Spanish Journal of Finance and Accounting / Revista Española de Financiación y Contabilidad*. 2017, vol. 46, nr. 2, pp. 145–167. ISSN 02102412.
75. ARGILÉS, J. M., GARCIA-BLONDON, J., MONLLAU, T. Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: predictability of financial information. In: *Revista de Contabilidad*. 2011, vol. 14, nr. 2, pp. 87–113. ISSN 1138-4891.
76. CIUBOTARIU, M., **ZLATI, M. L.**, NUCA, D. New approaches to testing economic vulnerabilities by the econometrical modeling of the reported financial elements. In: *The USV Annals of Economics and Public Administration*. 2019, vol. 19, nr. 2, pp. 175–184. ISSN 2285-3332.
77. ZHONG, Y., & LI, W. Accounting Conservatism: A Literature Review. In: *Australian Accounting Review*. 2017, vol. 27, nr. 2, pp. 195–213. ISSN 1035-6908.
78. ANTOHI, V.M., **ZLATI, M. L.**, IONESCU, R. V., NECULITA, M., RUSU, R., CONSTANTIN, A. Attracting European Funds in the Romanian Economy and Leverage Points for Securing Their Sustainable Management: A Critical Auditing Analysis. In: *Sustainability*. 2020, vol. 12, nr. 13, pp. 1–26. ISSN 2071-1050.
79. GRAHAM, J. R., HANLON, M., SHEVLIN, T. Real Effects of Accounting Rules: Evidence from Multinational Firms' Investment Location and Profit Repatriation Decisions. In: *Journal of Accounting Research*. 2011, vol. 49, nr. 1, pp. 137–185. ISSN 1475-679X.
80. ANDRÉ, P., FILIP, A., MOLDOVAN, R. (2016). Segment Disclosure Quantity and Quality under IFRS 8: Determinants and the Effect on Financial Analysts' Earnings Forecast Errors. In: *The International Journal of Accounting*. 2016, nr. 51(4), pp. 443–461. ISSN 0020-7063.
81. SVOBODA, P., BOHUSOVA, H. Amendments to IAS 16 and IAS 41: Are There Any Differences between Plant and Animal from a Financial Reporting Point of View? In: *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 2017, nr. 65, pp. 327–337. ISSN 1211-8516.

82. PELGER, C. The Return of Stewardship, Reliability and Prudence – A Commentary on the IASB’s New Conceptual Framework. In: *Accounting in Europe*. 2020, nr.17(1), pp. 33–51. ISSN 1744-9480.
83. LEBLOND, P. EU, US and international accounting standards: A delicate balancing act in governing global finance. In: *Journal of European Public Policy*. 2011, nr. 18(3),pp. 443–461. ISSN: 1350-1763.
84. MORALES-DÍAZ, J., ZAMORA-RAMÍREZ, C. The Impact of IFRS 16 on Key Financial Ratios: A New Methodological Approach. *Accounting in Europe*. 2018, nr. 15(1), pp. 105–133. ISSN 1744-9480.
85. BALL, R. (2016). IFRS – 10 years later. In: *Accounting and Business Research*. 2016, nr. 46(5), pp. 545–571. ISSN: 0001-4788.
86. CAPKUN, V., COLLINS, D., JEANJEAN, T. The effect of IAS/IFRS adoption on earnings management (smoothing): A closer look at competing explanations. In: *Journal of Accounting and Public Policy*. 2016, nr. 35(4), pp. 352–394. ISSN 0278-4254.
87. FLOROU, A., KOSI, U. Does mandatory IFRS adoption facilitate debt financing? In: *Review of Accounting Studies*. 2015, nr. 20(4), pp. 1407–1456. ISSN 1573-7136.
88. POLIZZI, S. Market risk reporting in banking overcoming the limits of IAS/IFRS and Basel regulation. In: *International Journal of Financial Innovation in Banking*. 2017, nr. 1(3/4), pp. 192–208. ISSN 2055-6780.
89. OUTA, E., OZILI, P., EISENBERG, P. IFRS Convergence and Revisions: Value Relevance of Accounting Information from East Africa. In: *Journal of Accounting in Emerging Economies*. 2017, nr. 7, pp. 352–368. ISSN 2042-1168.
90. HOROMNEA, E., BUDUGAN, D., GEORGESCU, I. E., ISTRATE, C., PAVALOAI, L., RUSU, A. *Introducere în contabilitate. Concepte și aplicații*. Iasi: Editura TipoMoldova, 2016. ISBN 978-606-676-927-3.
91. GUGGIOLA, G. IFRS Adoption In The E.U., Accounting Harmonization And Markets Efficiency: A Review. In: *International Business & Economics Research Journal*. 2010, nr. 9(12), pp. 99–112. ISSN 1535-0754.
92. FANG, V.W., HUANG, A.H., WANG, W. (2017). Imperfect Accounting and Reporting Bias. In: *Journal of Accounting Research*. 2017, nr. 55(4), pp. 919–962. ISSN:1475-679X.
93. *IFRS Foundation. IAS 2 Inventories. IFRS.ORG*. 2021 [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/>

94. *IFRS Foundation. IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates. IFRS.ORG.* 2021 [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-21-the-effects-of-changes-in-foreign-exchange-rates/>
95. BONSALL, S. B., LEONE, A. J., MILLER, B. P., RENNEKAMP, K. A plain English measure of financial reporting readability. In: *Journal of Accounting and Economics*. 2017, nr. 63(2–3), pp. 329–357. ISSN 0165-4101.
96. *Deloitte Global. IAS 34 - Interim Financial Reporting. IASPLUS.* 2021 [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias34>
97. CUȘMĂUNSĂ, R. Politici contabile. Transfer de practici de la profesioniști. Conținutul și rolul politicilor contabile. In: *Monitorul fiscal*. 2016, 22 Iulie, pp. 1–2.
98. *IFRS Foundation. IAS 12 Income Taxes. IFRS.ORG.* 2021 [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-12-income-taxes/>
99. ANTOHI, V. M., ZLATI, M. L. The impact of profit taxation on the financial solvency of economic agents. In: *International Conference “Risk in Contemporary Economy” XIXth Edition, June 6th - 7th 2018, Galati, Romania*, 2018, pp. 43–55. ISSN 2344-5386.
100. CAIRNS, D., MASSOUDI, D., TAPLIN, R., TARCA, A. IFRS fair value measurement and accounting policy choice in the United Kingdom and Australia. In: *The British Accounting Review*. 2011, nr. 43(1), pp. 1–21. ISSN 0890-8389.
101. *IFRS Foundation. IAS 40 Investment Property. IFRS.ORG.* 2021 [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-40-investment-property/>
102. ZLATI, M.L., GROSU, V., COSMULESE, C.G. (2019). An econometric model for the Romanian country risk assessment budget execution and performance indicators. In: *33rd the International Business Information Management Conference (33rd IBIMA) Education Excellence and Innovation Management through Vision 2020: from Regional Development Sustainability to Global Economic Growth At: 10-11 april 2019, Granada, Spain*, pp. 2788–2798. ISBN 978-0-999-8551-2-6.
103. ZLATI, M.L., ANTOHI, V.M., IONESCU, R.V. (2019). Approaches on the Vulnerability of Romania’s Economy in Terms of Budget Deficit and Inflation in a Continuous Form. In: *International Conference “Risk in Contemporary Economy” XXth Edition, June 6th - 7th 2019, Galati, Romania*, pp. 127-136. ISSN 2067-0532.

104. **ZLATI, M. L.**, FORȚEA, C., MIHAILA, S. Influence of uncertainty factors on Romania's economic capacity assessed through financial contribution indicators, *În: Economica*. 2022, vol. XXX, nr. 2(120), pp. 69-84, ISSN 1810-9136.
105. **ZLATI, M.L.**, MIHAILA, S., GROSU, V., Financial performance analysis from a social welfare perspective - a comparative study Romania-Moldova. *În: Eastern European Journal of Regional Studies*. 2022, vol. 8, nr. 1, pp. 63-76. ISSN 1857-436X.
106. *INSSE. Raportul INSSE 2020. Tempo On-line*. 2021 [citat 10.10.2021], Disponibil:https://insse.ro/cms/sites/default/files/tea_impact_sars_cov2_r20.pdf
107. IONESCU, R.V., **ZLATI, M.L.**, ANTOHI, V.M. Brexit impact on European Union's destructuretion and its contribution to a new economic crisis: A new modelling approach. *International Journal of Finance & Economics*. 2021, nr. 26(1), pp. 1586–1610. ISSN:1099-1158.
108. **ZLATI, M.L.**, IONESCU, R.V., ANTOHI, V.M. (2021). Impact Study on Social Accounting Matrix by Intrabusiness Analysis. In: *International Journal of Environmental Research and Public Health*. 2021, nr. 18(12547), pp. 1–22. ISSN 1660-4601.
109. *BVB Bet Index2020, BVB Website*, 2020 [citat 15.03.2021], Disponibil: [//www.bvb.ro/FinancialInstruments/Indices/IndicesProfiles.aspx?i=BET](http://www.bvb.ro/FinancialInstruments/Indices/IndicesProfiles.aspx?i=BET)
110. *BVB Bet-Fi Index2020, BVB Website*, 2020 [citat 15.03.2021], Disponibil: [//www.bvb.ro/FinancialInstruments/Indices/IndicesProfiles.aspx?i=BET](http://www.bvb.ro/FinancialInstruments/Indices/IndicesProfiles.aspx?i=BET)
111. MIRICA, C., **ZLATI, M.L.**, MICU, A. E., STANCIU, S., SAPIRA, V., FLOREA, A. M. Managing the Financial Stress Generated by the COVID-19 Pandemic in the Public System. Solutions for Economic Restart in Romania. *În: Annals of the University Dunarea de Jos of Galati: Fascicle: I, Economics & Applied Informatics*. 2020, nr. 26(1), pp. 61–67. ISSN 1584-0409.
112. STANCIU, S., **ZLATI, M.L.**, ANTOHI, V.M., BICHESCU, C. I. The Development Analysis of the Romanian Traditional Product Market Based on the Performance Model for Sustainable Economic Development. *În: Sustainability*. 2019, nr. 11(4), pp. 1–27. ISSN: 2071-1050.
113. COSMULESE, C.G., **ZLATI, M. L.**, CIUBOTARIU, M., TĂNASĂ, S., COCA, C., IACOBAN, C. The Need for the Economic and Financial Sustainability Reporting in the Current Context of Internationalization of Companies. *In: 34th IBIMA Conference: 13-14 November 2019, Madrid, Spain, 2019*, pp. 8828–8840. ISBN: 978-0-9998551-3-3.

114. IONESCU, R.V., **ZLATI, M.L.**, & ANTOHI, V.M. EUSDR between Political Approach and Economic Realities. *În: Journal of Danubian Studies and Research*. 2019, nr. 9(1), pp. 9–22. ISSN: 2284 – 5224.
115. **ZLATI, M.L.**, IONESCU, R.-V., & ANTOHI, V.M. *New European Union between New Challenges. To a Common Better Future?*, Berlin: Editura LAP LAMBERT Academic Publishing, 2019. ISBN 978-620-000-896-1.
116. IONESCU, R.V., **ZLATI, M.L.**, ANTOHI, V.M. *Redefinirea Uniunii Europene vs. redefinirea politicilor publice - Spre o nouă construcție europeană*. Bucuresti: Editura: Economica, 2019. ISBN 978-973-709-918-1.
117. **ZLATI, M.L.**, MIHAILA, S., GROSU, V., Approaches to the evolution of the social context through the lens of the social insurance budget effort in Romania. Realities and perspectives, *În: Journal of Social Sciences*. 2022, vol. 5, nr. 3, pp. 7-16, ISSN 2587-3490.
118. BUNEA, Ș. *Monocromie și policromie în proiectarea politicilor contabile ale întreprinderilor*. București: Editura Economică, 2006. ISBN 973-709-092-6.
119. IONESCU, R. V., **ZLATI, M. L.**, ANTOHI, V.M., STANCIU, S. Reduced Inequalities as Factor of Sustainable Development: The Analysis Under Econometric Models. *În: Sustainability*. 2018, nr. 10(3523), pp. 1–33. ISSN: 2071-1050.
120. IONESCU, R.V., **ZLATI, M.L.**, ANTOHI, V.M. (2020). COVID-19's Impact on the NUTS2 Economies in Romania. *În: Romania Journal of Regional Science*. 2020, nr. 14(1), pp. 24–42. ISSN: 1843-8520.
121. SANGUINETTI, P., BERNIELL, L., ÁLVAREZ, F., ORTEGA, D., ARREAZA, A., PENFOLD, M. *RED 2012. Public Finance for Development: Strengthening the connection between income and expenditure*. Bogotá: Editura Economy and Development Report, 2012. ISBN 980-6810-01-5.
122. **ZLATI, M.L.**, GROSU, V., FLOREA, A.M., RADU, R.I. Evaluation of the relationship between sustainable development indicators and standardized aspects through IAS 41. *In: BASIQ INTERNATIONAL CONFERENCE: New Trends in Sustainable Business and Consumption, 30 May – 1 June 2019, Bari, Italy, 2019*, pp. 252–260. ISSN 2457- 483X.
123. *IFRS Foundation. IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. IFRS.ORG*. 2021 [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-37-provisions-contingent-liabilities-and-contingent-assets/>

124. HSU, A. W., LIU, S., SAMI, H., WAN, T. IAS 41 and stock price informativeness. In: *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*. 2019, nr. 26(1–2), pp.64–89. ISSN1608-1625.
125. *IFRS Foundation. IAS 41 Agriculture. IFRS.ORG*. 2021, [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-41-agriculture/>
126. MATES, D., GROSU, V. Evaluating and recognising biological assets and agricultural activities according to IAS 41. În: *Lucrări Științifice-Seria Agronomie*, 2008, vol. 51, nr. 1, pp. 457–462. ISSN 1454-7414.
127. *IFRS Interpretations Committee (previously IFRIC). IFRIC 1 — Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities. IASPLUS*. 2021 [citat 01.10.2021]. Disponibil:<https://www.iasplus.com/en-ca/standards/part-i-ifrs/ifric-interpretations/ifric1>
128. *IFRS Foundation. IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations. IFRS.ORG*. 2021 [citat 01.10.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-5-non-current-assets-held-for-sale-and-discontinued-operations/>
129. *Standard Interpretations Committee (SIC). SIC-27 — Evaluating the Substance of Transactions in the Legal Form of a Lease, IFRS 16 — Leases. IASPLUS*. 2021 [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.iasplus.com/en/standards/sic/sic-27>, <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16>
130. XING, X., & YAN, S. Accounting information quality and systematic risk. In: *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 2019, nr. 52(1), pp. 85–103. ISSN 0924-865X.
131. *IFRS Foundation.IAS 1 Presentation of Financial Statements. IFRS.ORG*. 2021 [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>
132. SUSELA DEVI, S., HELEN SAMUJH, R. The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs. In: *Australian Accounting Review*. 2015, nr. 25(2), pp. 124–138. ISSN: 1835-2561.
133. KILIÇ, M., UYAR, A., ATAMAN, B., KILIÇ, M., GÖKÇEN, B. A. (2016). Compliance with IAS/IFRS and firm characteristics: evidence from the emerging capital market of Turkey. In: *Ekonomika Istraživanja/Economic Research*. 2016, nr. 29(1), pp. 148–161. ISSN: 1331-677X.

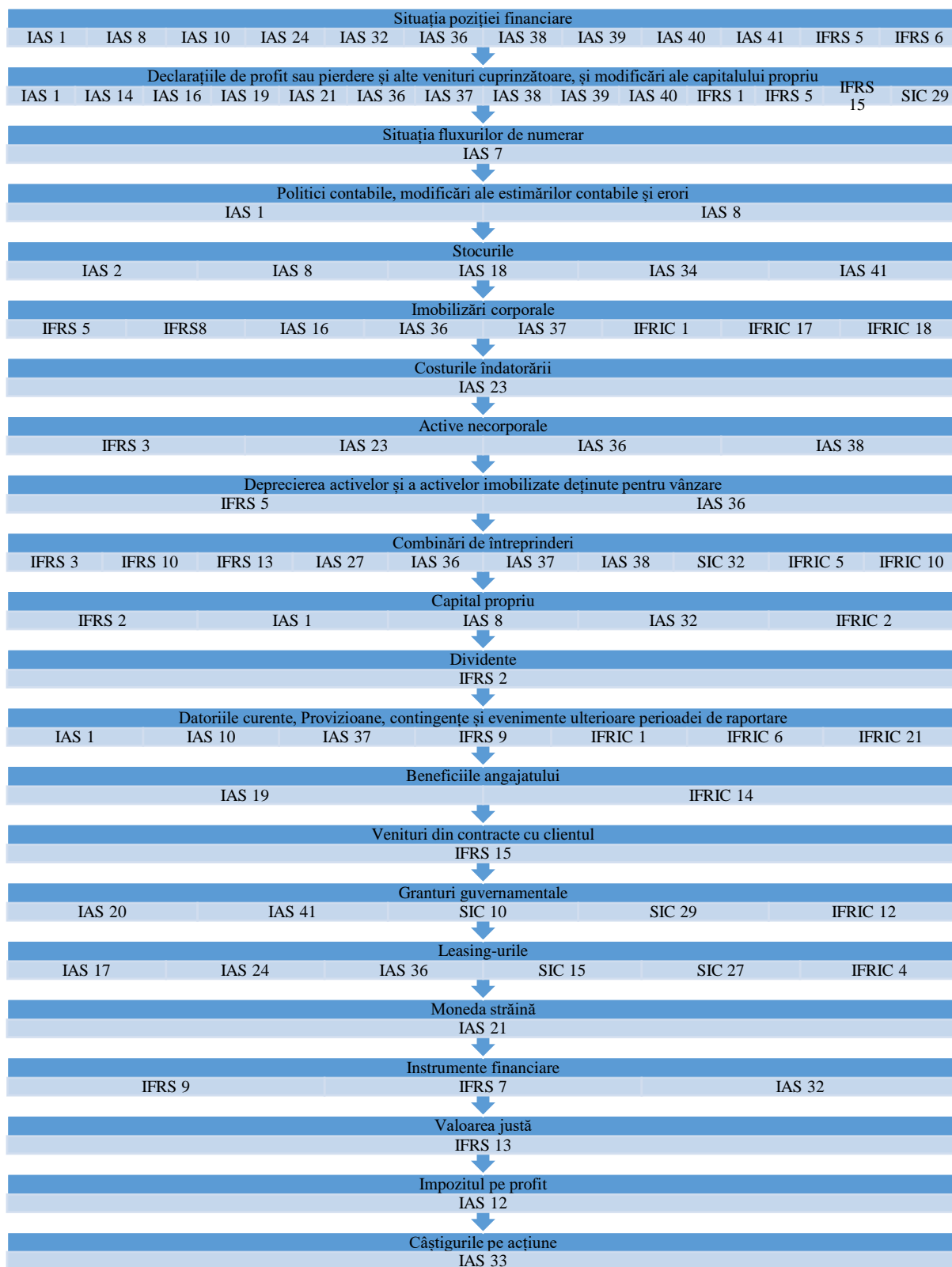
134. *IFRS Foundation. IAS 36 Impairment of Assets. IFRS.ORG. 2021* [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-36-impairment-of-assets.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2022/issued/ias36/>
135. *IFRS Foundation. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. IFRS.ORG. 2021* [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>
136. *IFRS Foundation. IFRS 2 Share-based Payment. IFRS.ORG. 2021* [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-2-share-based-payment/>
137. *IFRS Foundation. IAS 7 Statement of Cash Flows. IFRS.ORG. 2021* [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-7-statement-of-cash-flows/>
138. GROSU, V., MATEȘ, D., **ZLATI, M.L.**, MIHAILA, S., SOCOLIUC, M., CIUBOTARIU, M.S., TANASĂ, S.M., Econometric Model for Readjusting Significance Threshold Levels through Quick Audit Tests Used on Sustainable Companies. *În: Sustainability*. 2020, vol. 12, nr. 19, pp.1-32, ISSN: 2071-1050.
139. **ZLATI, M.L.**, IONESCU, R.V., ANTOHI, V.M., Modelling the Vulnerability of Financial Accounting Systems During Global Challenges: A Comparative Analysis. *În: Mathematics*. 2022, vol. 10, nr. 9, pp. 1 – 21, ISSN: 2227-7390.
140. **ZLATI, M.L.**, IONESCU, R.V., ANTOHI, V.M., Vulnerabilitatea sistemelor contabile globale în raport cu amenințările economice de pe piețele globale. In: *International Scientific Conference on Accounting, ISCA 2020, 9 Edition, April 2-3, 2020, Chisinau, 2020*, pp.254-263. ISBN 978-9975-75-989-2.
141. *IFRS Foundation. IAS 19 Employee Benefits. IFRS.ORG. 2021* [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-19-employee-benefits/>
142. LOURENÇO, I., BRANCO, M. Main Consequences of IFRS Adoption: Analysis of Existing Literature and Suggestions for Further Research. In: *Revista Contabilidade & Finanças*. 2015, nr. 26(68), pp. 126–139. ISSN 1519-7077.
143. ZAIDI, S., PAZ, V. The impact of IFRS adoption: a literature review. *Journal of Theoretical Accounting Research*. 2015, nr. 10(2), pp. 116–142. Retrieved from ISSN: 1641-4381.

144. ALBU, C. N. *IFRS for SMEs: global experiences and implications for the case of Romania*. Bucuresti: Editura ASE, 2013. ISBN 978-606-505-763-0.
145. COHEN, L., MALLOY, C. J. Business Intelligence Advisors (BIA), Inc.: Finding the Hidden Meaning in Corporate Disclosures. Finding the Hidden Meaning in Corporate Disclosures. In: *Harvard Business School Finance Case*. 2011, pp. 1–19.
146. GASSEN, J., & SCHWEDLER, K. The decision usefulness of financial accounting measurement concepts: Evidence from an online survey of professional investors and their advisors. In: *European Accounting Review*. 2010, nr. 19(3), pp. 495–509. ISSN 0270-2592.
147. IFRS Foundation. *IFRS 9 Financial Instruments*. IFRS.ORG. 2022 [citat 08.01.2022]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2022/issued/ifrs9/>
148. IFRS Foundation. *IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement*. IFRS.ORG. 2021 [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-39-financial-instruments-recognition-and-measurement/>
149. IFRS Foundation. *IAS 27 Separate Financial Statements*. IFRS.ORG. 2021 [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-27-separate-financial-statements/>
150. IFRS Foundation. *IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. IFRS.ORG. 2021 [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-8-accounting-policies-changes-in-accounting-estimates-and-errors/>
151. ZLATI, M.L., ANTOHI, V.M., CARDON, P. Correction of Accounting Errors through Post Balance Sheet Event Analysis for Romanian Companies. In: *Economies*. 2019, nr. 7(29), pp. 1–22. ISSN: 2227-7099.
152. NEWMAN, W., EDMORE, T., MILONDZO, K., & WADESANGO, O. A literature review on the impact of IAS/IFRS and regulations on quality of financial reporting. In: *Risk Governance and Control: Financial Markets & Institutions*. 2016, nr. 6(4), pp. 102–108. ISSN 2077-429X.
153. IFRS Foundation. *IFRS 10 Consolidated Financial Statements*. IFRS.ORG. 2021 [citat 15.09.2021]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-10-consolidated-financial-statements/>

154. *IFRS Foundation. IFRS 13 Fair Value Measurement. IFRS.ORG. 2021 [citat 15.09.2021].*
Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/>
155. *IFRS Foundation. IFRS 3 Business Combinations. IFRS.ORG. 2021 [citat 15.09.2021].*
Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-3-business-combinations/>
156. *IFRS Foundation. IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures. IFRS.ORG. 2021 [citat 15.09.2021].* Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-28-investments-in-associates-and-joint-ventures/>
157. *IFRS Foundation. IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures. IFRS.ORG. 2021 [citat 15.09.2021].* Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-7-financial-instruments-disclosures/>.
158. GRIGOROI, L. Opțiuni și politici contabile privind combinările de întreprinderi. In: *Analele ASEM. 2013, nr.3, pp. 156–162. ISSN 1857-1433.*
159. *IFRS Foundation. IAS 24 Related Party Disclosures. IFRS.ORG. 2021 [citat 15.09.2021].*
Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-24-related-party-disclosures/>
160. *IFRS Foundation. IAS 32 Financial Instruments: Presentation. IFRS.ORG. 2021 [citat 15.09.2021].* Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-32-financial-instruments-presentation/>

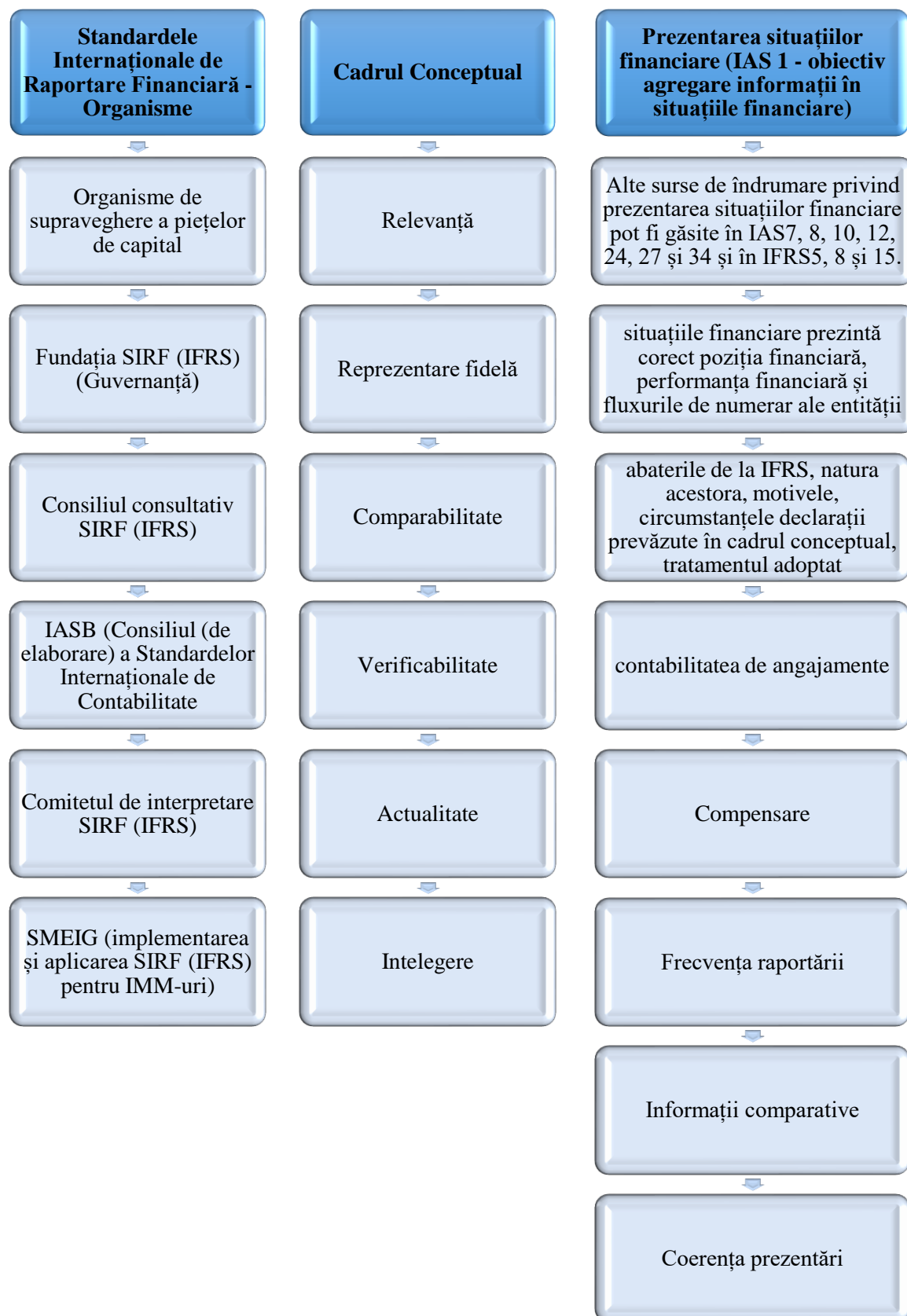
ANEXE

Reprezentarea structurată a principalelor elemente contabile în Standardele Internaționale de Contabilitate



Sursa: elaborat de autor

Studiu de caz – politici si tratamente contabile evaluate prin prisma IFRS



Sursa: elaborat de autor

Chestionar privind evaluarea eficacității uzuale a pachetului de politici contabile

Având în vedere poziția semnificativă a pachetului de politici în cadrul companiei vă rugăm să ne sprijiniți în demersul nostru științific de evaluare a eficacității uzuale a acestuia prin completarea anonimă a chestionarului de mai jos.

Vă mulțumim!

I) Date despre companie și persoana care răspunde chestionarului

1.1) Conform CAEN societatea Dumneavoastră desfășoară activități privind:

- a) comerț;
- b) producție de bunuri de larg consum;
- c) producție de bunuri industriale;
- d) servicii.

1.2) Valoarea activelor raportate în bilanț de către societate a avut în ultimul exercițiu financiar o valoare în euro de până la:

- a) 10.000;
- b) 100.000;
- c) 500.000;
- d) 1.000.000;
- e) 5.000.000;
- f) peste 5.000.000.

1.3) Numărul salariaților angajați cu contract de muncă în ultimul exercițiu financiar a fost:

- a) nu am avut salariați;
- b) 1 salariat;
- c) cel mult 3 salariați;
- d) cel mult 10 salariați;
- e) cel mult 20 salariați;
- f) cel mult 50 salariați;
- g) cel mult 100 salariați;
- h) peste 100 salariați.

1.4) Completați chestionarul din calitatea de:

- a) top manager;
- b) manager de departament;
- c) angajat din cadrul departamentului financiar-contabil.

1.5) Structura capitalului societății este preponderent:

- a) privat străin;
- b) privat românesc;
- c) privat mixt;
- d) public-privat;
- e) public.

1.6) Din câte cunoașteți societatea este afiliată unui grup de firme:

a) da;

b) nu.

1.7) Structura de contabilitate a companiei care realizează evidența contabilă este externalizată:

a) da;

b) nu.

1.8) Utilizați pe lângă softul de contabilitate și programe adiționale de tip ERP/CRM:

a) da;

b) nu.

II) Date despre utilizarea politicilor contabile și fiscale

2.1) Utilizați un pachet de politici contabile?

a) da, elaborat la nivelul societății;

b) da, elaborat de un consultant;

c) nu.

2.2) Inventarierea societății se realizează conform unei proceduri/instrucțiuni?

a) da, elaborată la nivelul societății;

b) da, elaborată de un consultant;

c) nu.

2.3) Dintre principiile contabile aplicabile pe care îl considerați cel mai important?

a) principiul permanenței metodelor;

b) principiul prudenței;

c) principiul contabilizării și prezentării elementelor din bilanț și din CPP având în vedere fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză;

d) principiul necompensării;

e) principiul continuității activității;

f) principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție;

g) principiul pragului de semnificație;

h) principiul contabilității de angajamente;

i) principiul intangibilității;

j) principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii;

Vă rugăm specificați care al doilea și al treilea principiu în ordinea importanței (specificați litera).

Răspunsul dvs.....

2.4) Din punct de vedere al duratei și metodei de amortizare la nivelul societății se înregistrează diferențe între rezultatele contabile și cele fiscale?

- a) da;
- b) nu;
- c) nu știu.

2.5) Ce metodă utilizați pentru evaluarea ieșirilor de stocuri fungibile/confundabile?

- a) costul mediu ponderat (CMP);
- b) pe loturi;
- c) primul intrat – primul ieșit (FIFO).

2.6) Din punct de vedere al politicii contabile cu privire la constituirea și/sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea/ pierderea de valoare a activelor (constituirea de provizioane și cheltuieli), considerați că:

- a) se respectă prevederile specifice din pachetul de politici contabile integral;
- b) se respectă prevederile specifice din pachetul de politici contabile parțial;
- c) uneori se respectă prevederile specifice din pachetul de politici contabile;
- d) nu știu.

2.7) Cu privire la constatarea în exercițiul curent a erorilor și/sau omisiunilor produse în exercițiul precedent apreciați că:

- a) acestea trebuie corectate pe baza rezultatului exercițiului curent;
- b) acestea trebuie corectate pe baza rezultatului reportat;
- c) acestea trebuie corectate pe baza rezultatului exercițiului curent pentru erorile sunt ne semnificative) și pe baza rezultatului reportat pentru erorile semnificative;
- d) nu știu.

2.8) Conform experienței practice care baze de evaluare dintre următoarele prezentate sunt mai uzuale specificului tranzacțiilor societății?

- a) valoare recuperabilă;
- b) valoarea realizabilă;
- c) valoarea justă;
- d) valoare de utilizare;
- e) costul curent;
- f) costul istoric.

2.9) În funcție de specificul imobilizărilor (corporale și necorporale) și în conformitate cu prevederile pachetului de politici contabile apreciați că este mai uzuală următorul tip de amortizare:

- a) accelerată;
- b) degresivă cu influența uzurii morale;
- c) degresivă fără influența uzurii morale;
- d) liniară.

2.10) *Apreciați eficiența politicilor contabile adoptate prin intermediul pachetului de politici contabile ca fiind:*

- a) foarte eficientă;
- b) eficientă;
- c) ineficientă.

2.11) *Apreciați practicile contabilității creative ca fiind:*

- a) întotdeauna de evitat;
- b) posibil de evitat în condiții expres prevăzute în lege;
- c) practicabile dacă există prevederi legislative neclare, practicabile dacă obiectivele financiare o impun.

2.12) *Conform prevederilor pachetului de politici contabile apreciați ca oportun utilizarea evaluării bunurilor la cost istoric:*

- a) la înregistrarea în contabilitate a bunului;
- b) la scoaterea din evidența contabilă a acestuia;
- c) cu ocazia inventarierii anuale;
- d) cu ocazia reevaluării.

2.13) *Diferențele negative constatate la inventariere în acord cu practicile din pachetul de politici contabile:*

- a) se impută gestionarului;
- b) se compensează cu plusurile constatăte dacă este cazul;
- c) se scad pe cheltuieli;
- d) nu se menționează.

2.14) *În ceea ce privește diferențele negative valorice societatea optează în conformitate cu reglementările pachetului de politici contabile:*

- a) ca acestea să fie înregistrate sub forma amortizărilor;
- b) ca acestea să fie înregistrate sub forma ajustărilor sau provizioanelor;
- c) ca acestea să fie înregistrate prin altă metodă.
Vă rugăm să o precizați:
- d) diferențele negative valorice constatate la inventariere nu se înregistrează.

2.15) *Care din principiile de mai jos stau la baza înregistrării în contabilitate a diferențelor valorice constatate la inventariere:*

- a) prudența;
- b) pragul de semnificație;
- c) intangibilitatea bilanțului;
- Altele:

2.16) Pentru aplicarea metodei costului standard, pachetul de politici contabile al societății prevede:

- a) stabilirea unui preț unic de înregistrare a intrărilor și ieșirilor;
- b) stabilirea și înregistrarea într-un cont separat (diferențe de preț) a diferenței dintre prețul efectiv și cel standard;
- c) neînregistrarea diferențelor de preț.

2.17) Pentru aplicarea metodei costului mediu ponderat, pachetul de politici contabile al societății prevede că evaluarea bunurilor ieșite:

- a) se calculează prin această metodă o singură dată, la sfârșitul lunii;
- b) se calculează prin această metodă după fiecare intrare;
- c) se calculează prin această metodă la începutul tranzacției.

2.18) În cadrul politicilor contabile proprii privind amortizarea activelor corporale la societatea dumneavoastră se determină:

- a) durata de viață utilă;
- b) durata de viață economică;
- c) evoluția progresului tehnologic;
- d) nu știu.

2.19) La aplicarea procedurii de conservare a activelor corporale, pachetul de politici contabile prevede:

- a) neamortizarea acestora;
- b) înregistrarea cheltuielilor cu depozitarea și întreținerea, dacă este cazul;
- c) înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor aferente ajustărilor pentru deprecierea contabilă;
- d) înregistrarea în contabilitate a unei cheltuieli cu amortizarea;
- e) nu știu.

2.20) Potrivit politicilor contabile, modificarea duratei de amortizare a activelor corporale este motivată de:

- a) trecerea în conservare a activului datorită întreruperii utilizării acestuia;
- b) condițiile de utilizare sunt modificate semnificativ;
- c) îmbunătățirea funcționalității activului supus amortizării, în urma efectuării de cheltuieli ulterioare, capitalizate;
- d) evoluția accelerată a progresului tehnologic;
- e) când exista indicii clare de depreciere, iar aplicarea testului de depreciere arată că valoarea de utilizare este mai mică decât valoarea contabilă netă;
- f) constatarea stării de nefuncționalitate a activului.

2.21) Scoaterea din evidență a activelor imobilizate în conformitate cu prevederile pachetului de politici contabile se realizează:

- a) la cedarea activului;
- b) la casarea activului;

- c) cu ocazia schimbării destinației economice a activului;
- d) la cedarea parțială a activului (pe componente).

2.22) *Criteriul consecvenței metodelor de amortizare adoptate în pachetul de politici contabile presupune:*

- a) gruparea activelor în funcție de natura acestora și modul de utilizare;
- b) particularizarea pentru fiecare active în parte a metodei de amortizare.

2.23 *Conform pachetului de politici contabile modificarea metodei de amortizare este permisă:*

- a) în cazul achiziției de active imobilizate noi;
- b) la scurtarea perioadei de utilizare a activului;
- c) constatarea erorilor de estimare a consumului beneficiilor aferente activului respective;
- d) dacă este prevăzută/ sau când se permite în legislație.

2.24) *În conformitate cu pachetul de politici contabile la scoaterea din evidență a activelor corporale pe lângă cheltuielile care reprezintă valoarea neamortizată, se mai înregistrează:*

- a) cheltuieli privind dezafectarea locației de funcționare;
- b) cheltuielile privind dezmembrarea și casarea;
- c) cheltuieli aferente constatării tehnice;
- d) cheltuieli privind ajustarea valorii reziduale, urmare a incendiilor, accidentelor tehnice;
- e) cheltuieli legate de vânzarea/cedarea activului respectiv.

2.25) *Din punct de vedere al riscurilor tranzacțiilor cu instrumente financiare prin pachetul de politici contabile, aceste riscuri sunt evaluate ca:*

- a) risc de credit;
- b) risc de solvabilitate;
- c) risc de lichiditate;
- d) risc aferent ratei dobânzii de plată/încasare la fluxul de numerar;
- e) risc valutar de piață sau risc de piață aferent ratei dobânzii evaluate la valoarea justă și/sau risc de piață aferent fluctuației prețurilor;
- f) risc de deprecierea a creanțelor imobilizate;
- g) risc de depreciere semnificativă a investițiilor pe termen scurt;
- h) risc de depreciere a valorii titlurilor/intereselor deținute pe termen lung.

2.26) *Conform pachetului de politici contabile rezultatul controlului intern se înregistrează:*

- a) anterior realizării operațiunilor contabile;
- b) pe parcursul efectuării operațiunilor contabile;
- c) după efectuarea operațiunilor contabile.

2.27) *Din punct de vedere al pachetului de politici contabile deficiențele constatate la controlul intern sunt evaluate a avea un grad de impact mai mare pentru:*

- a) conformitatea reglementativă a informațiilor contabile ;
- b) identificarea erorilor semnificative;
- c) elementele cu caracter favorizant pentru fraudă și eroare;
- d) elemente care afectează calitatea informațiilor contabile.

2.28) *Eficiența politicii fiscale evaluate prin prisma pachetului de politici contabile este apreciată cu impact pozitiv în cazul:*

- a) configurării algoritmului fiscal aplicabil societății;
- b) obținerea unor scheme de optimizare fiscală viabile;
- c) recuperarea creanțelor evidențiate în fișa pe plătitor;
- d) aplicarea unor metode fiscal – contabile pentru a preveni evaziunea fiscal sub orice formă;
- e) utilizarea unor politici aferente contabilității creative;
- f) utilizarea politicilor și tratamentelor contabile alternative prevăzute în reglementările existente.

2.29) *Apreciați presiunea fiscală ca fiind:*

- a) foarte ridicată;
- b) ridicată;
- c) medie;
- d) redusă.

2.30) *În cazul în care vă confrunțați cu situația opozabilității inadvertențelor legislative față de specificul tranzacțiilor, politicile contabile prevăd:*

- a) cererea de consultanță specializată;
- b) solicit anularea tranzacției;
- c) decizii de management;
- d) lămuriri de la organismele fiscal prin birourile specializate.

Grafice de distribuție piramidală a variabilelor din chestionar

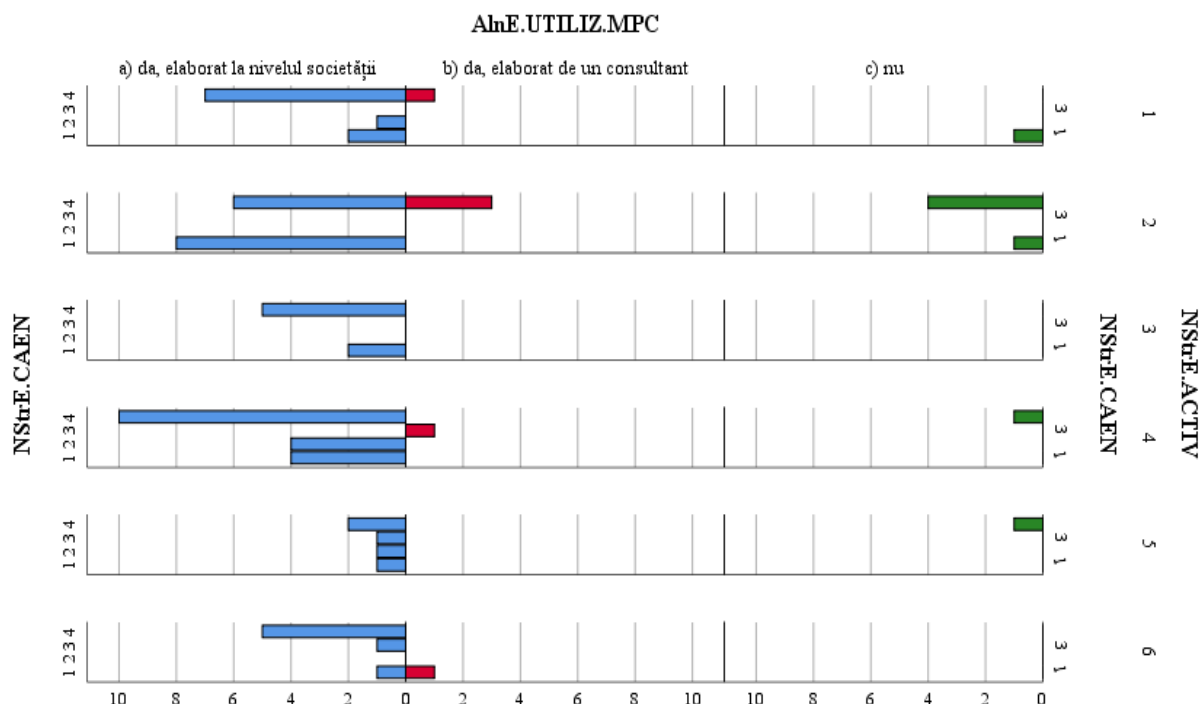


Fig. A.4.1. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.UTILIZ.MPC în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

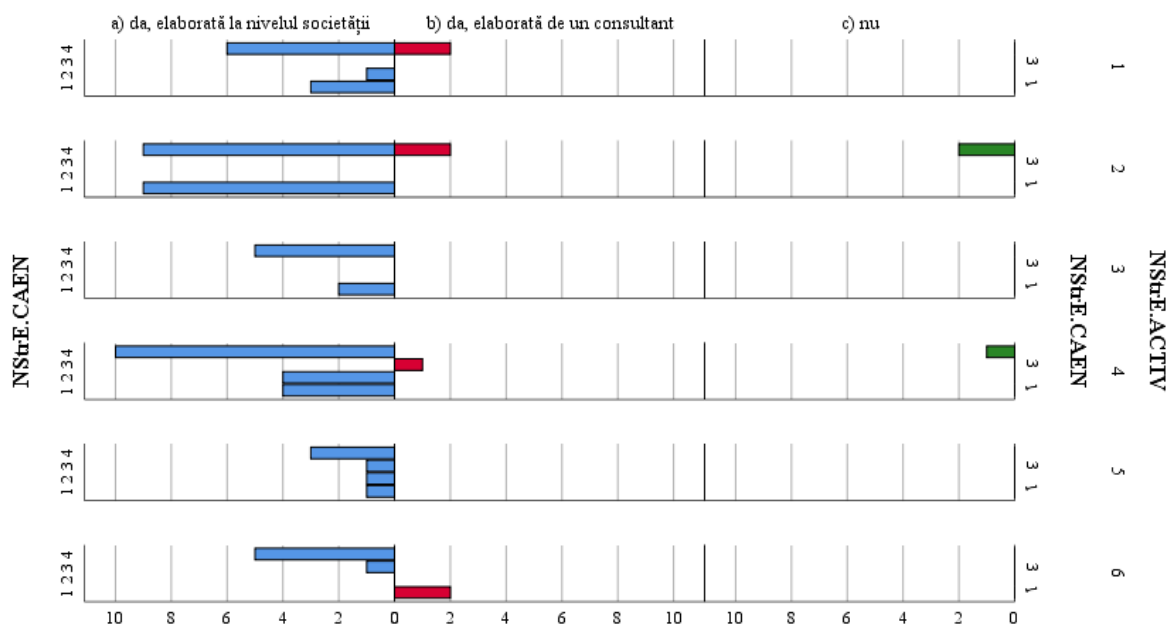


Fig. A.4.2. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.PROC.INV în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

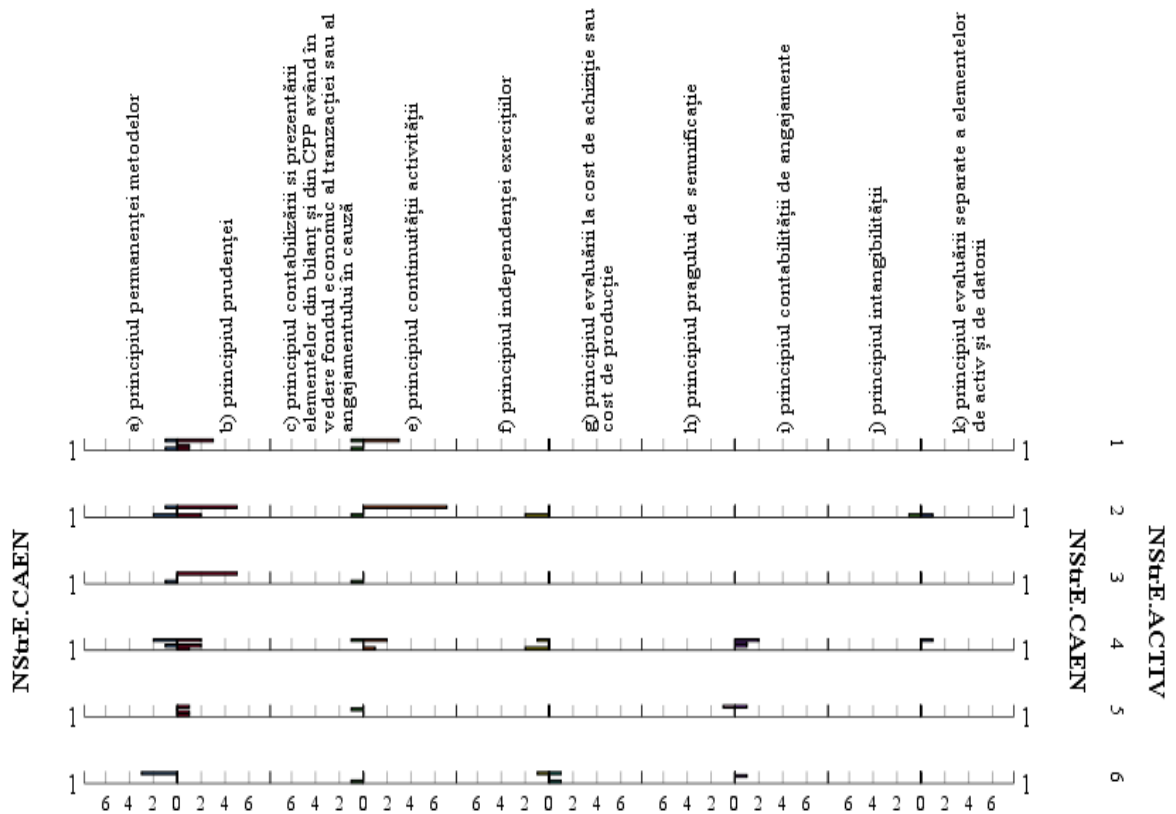


Fig. A.4.3. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.PRINCIPII în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

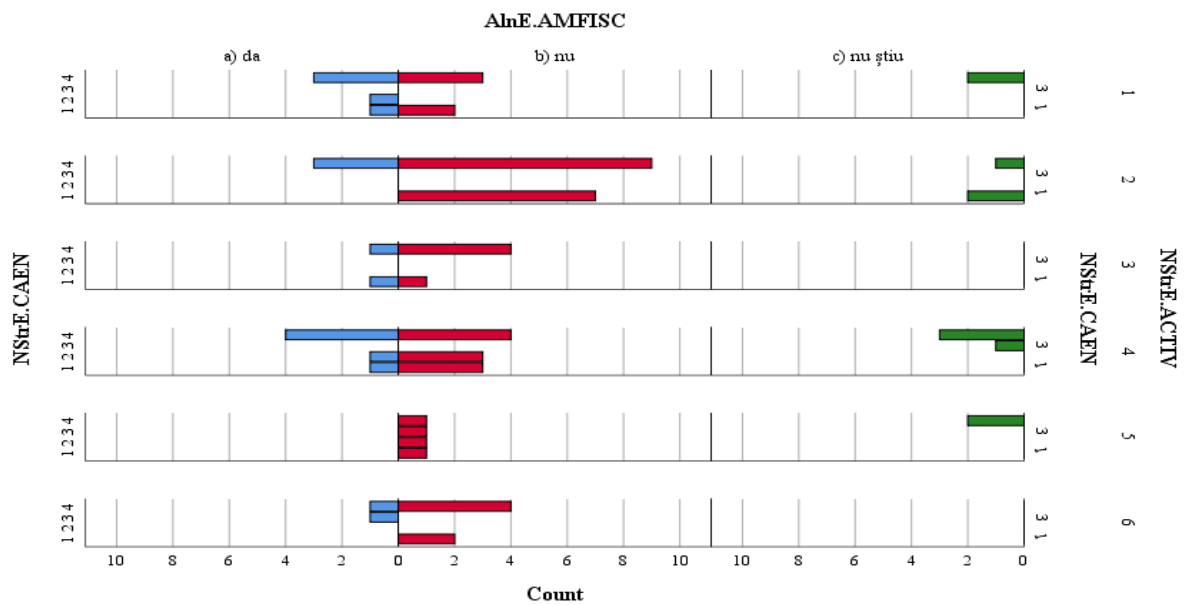


Fig. A.4.4. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.AMFISC în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

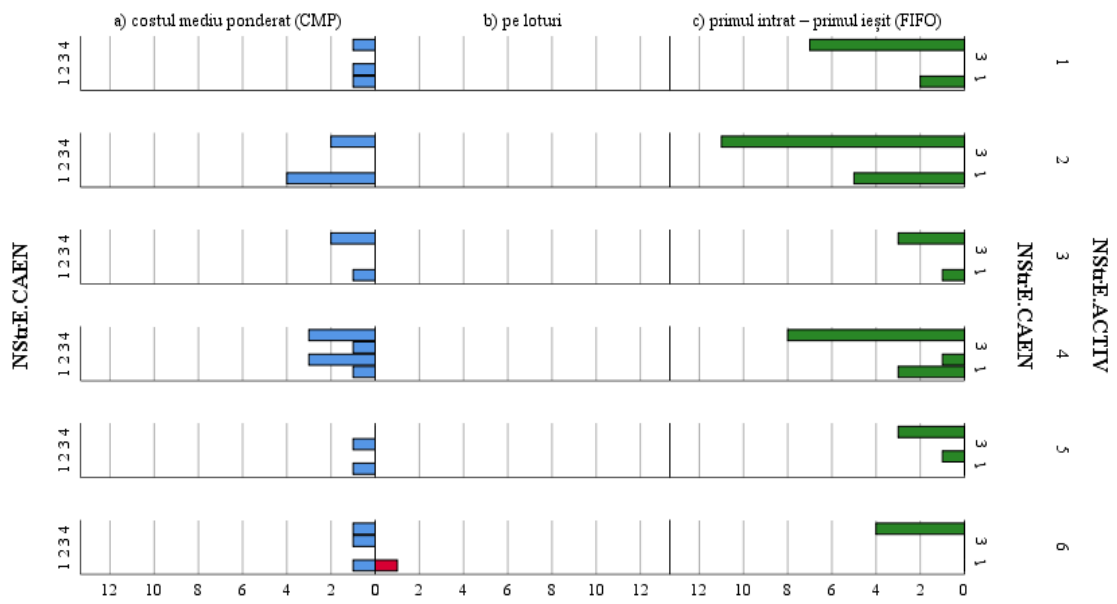


Fig. A.4.5. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.STOC în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

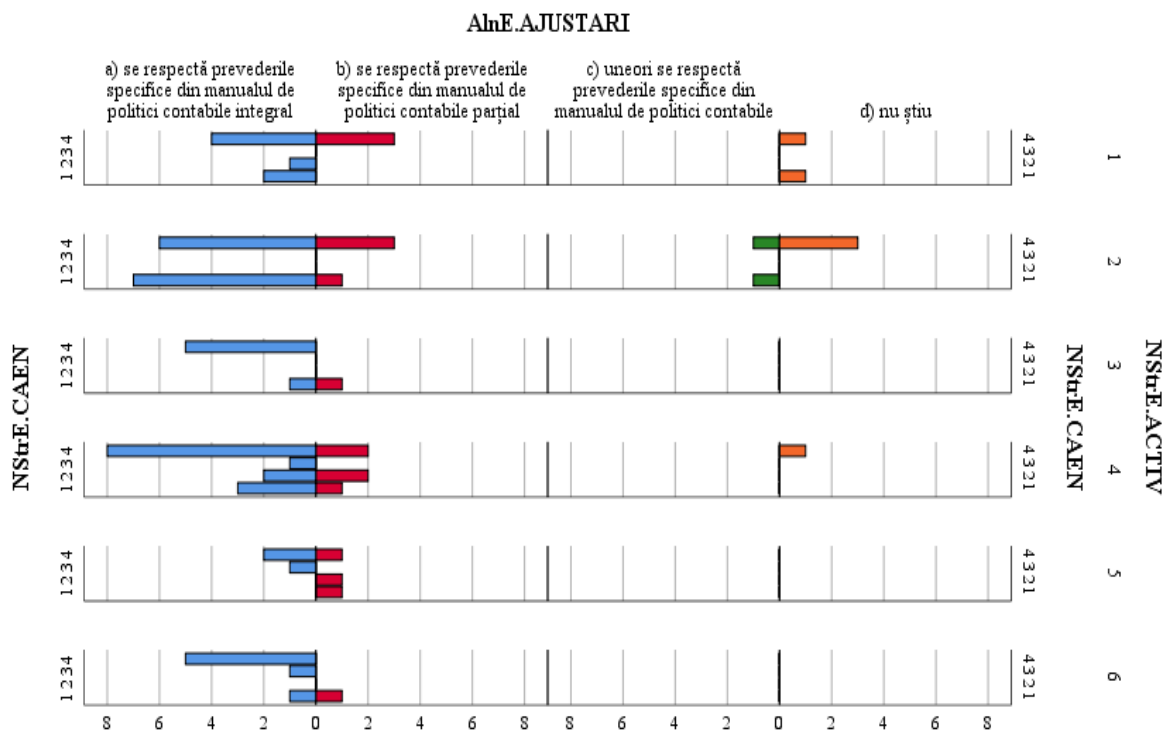


Fig. A.4.6. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.AJUSTARI în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

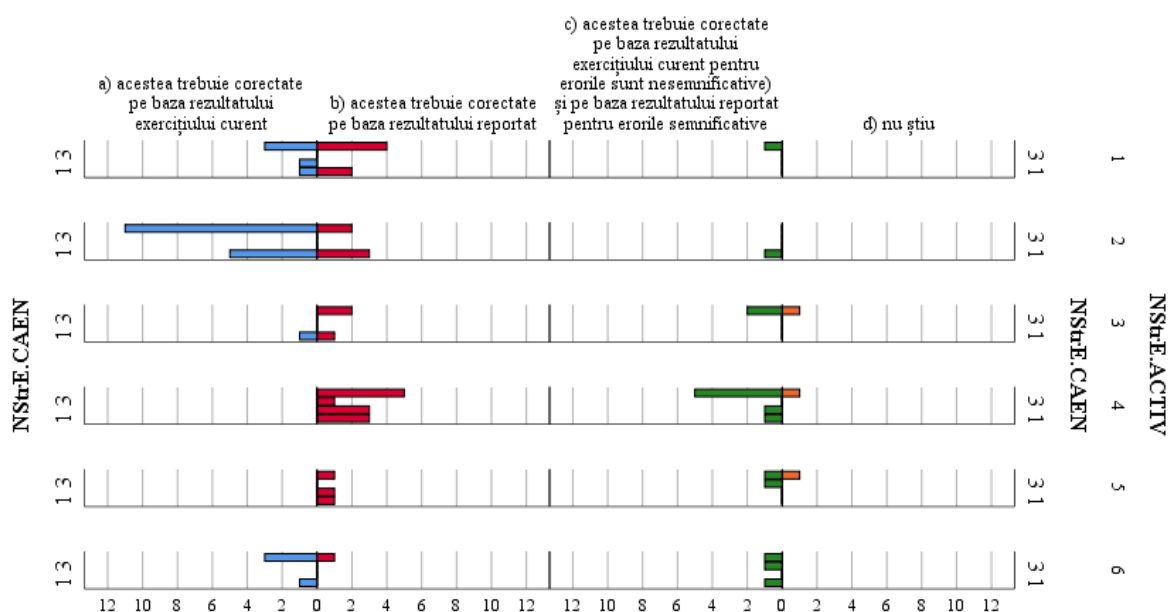


Fig. A.4.7. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.ERORI în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

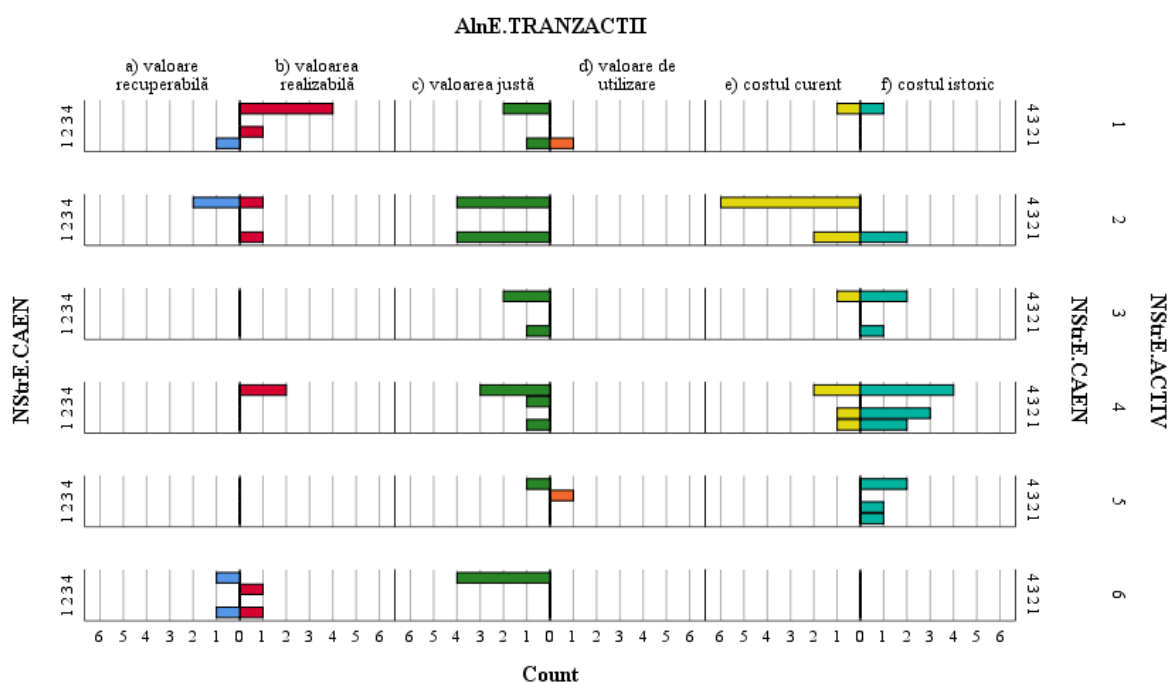


Fig. A.4.8. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.TRANZACTII în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

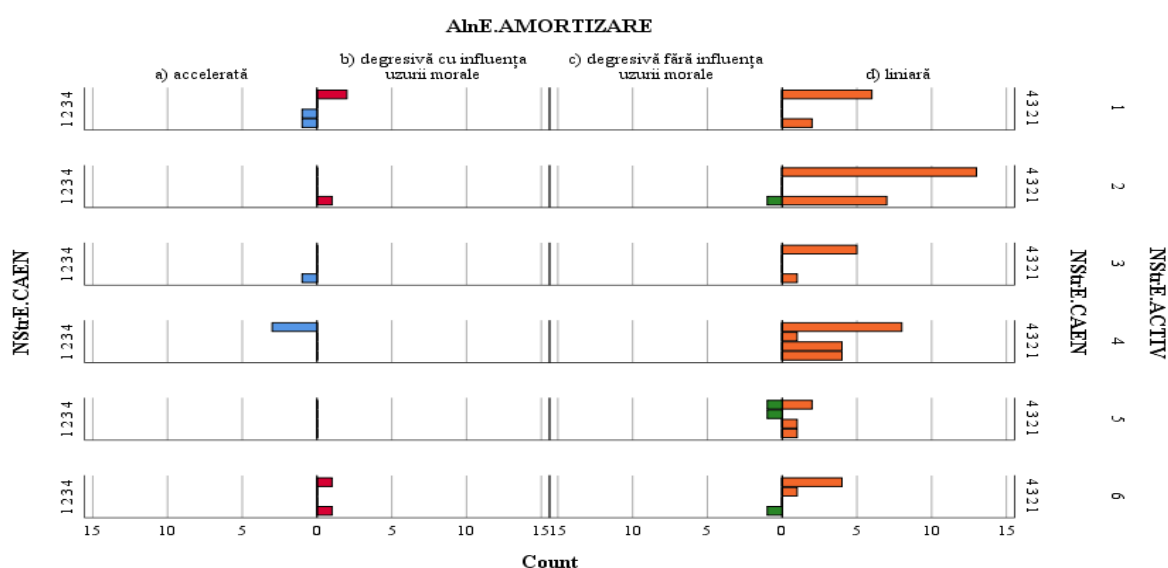


Fig. A.4.9. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.AMORTIZARE în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

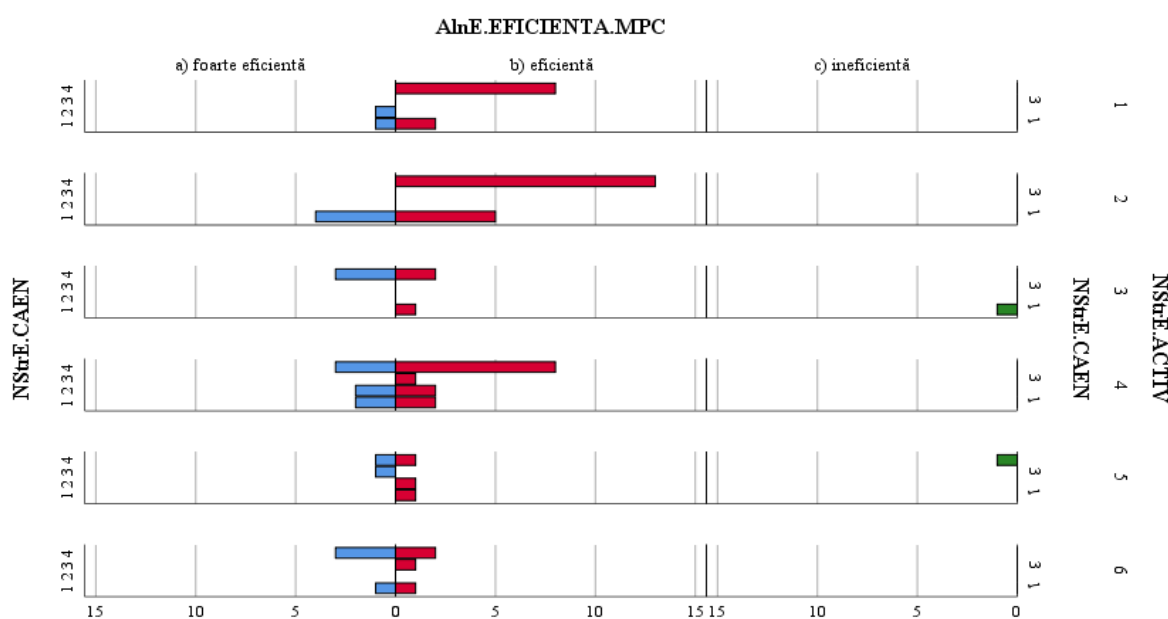


Fig. A.4.10. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.EFICIENTA.MPC în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

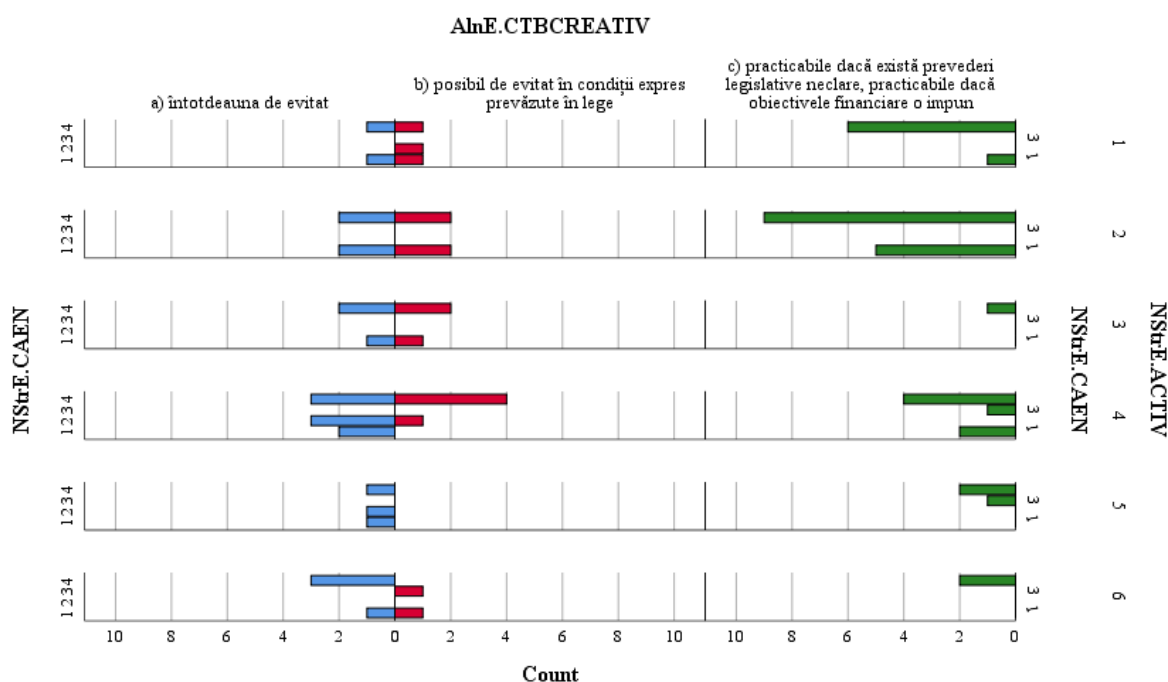


Fig. A.4.11. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.CTBCREATIV în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

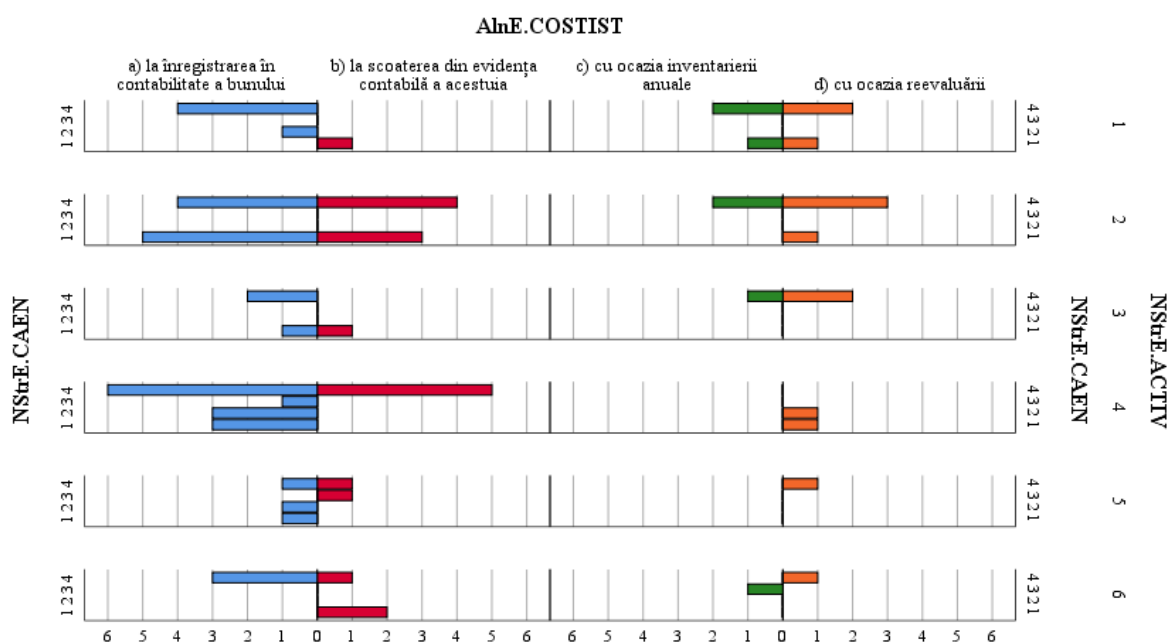


Fig. A.4.12. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.COSTIST în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

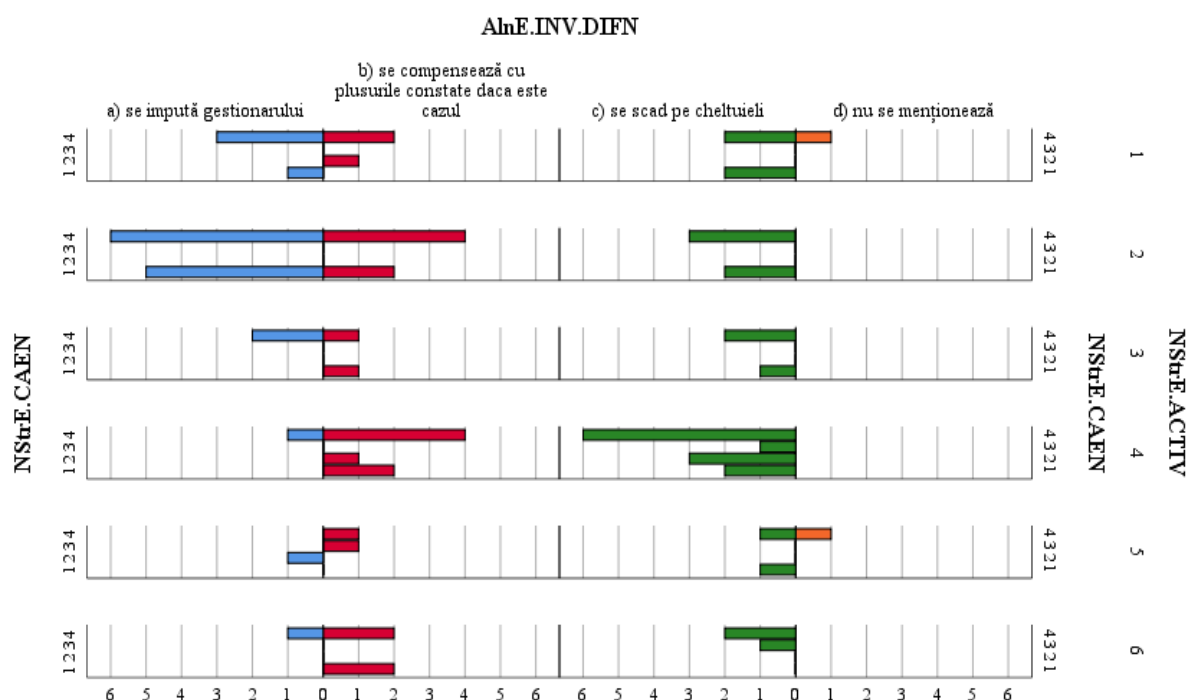


Fig. A.4.13. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.INV.DIFN în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

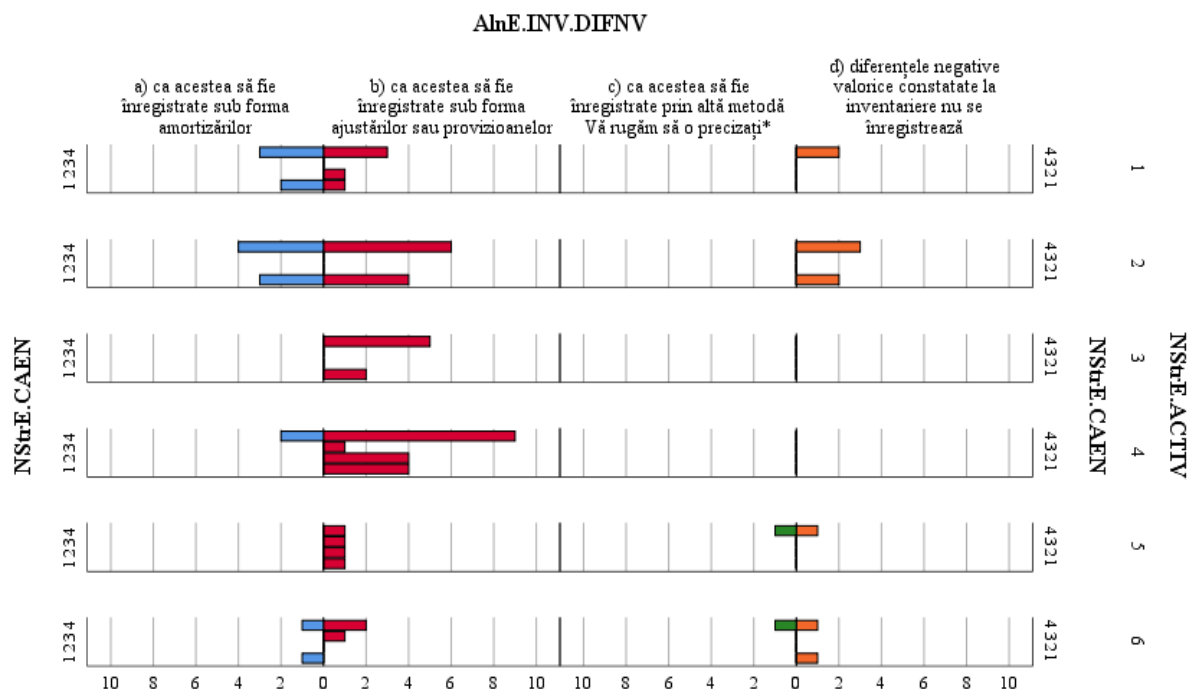


Fig. A.4.14. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.INV.DIFNV în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

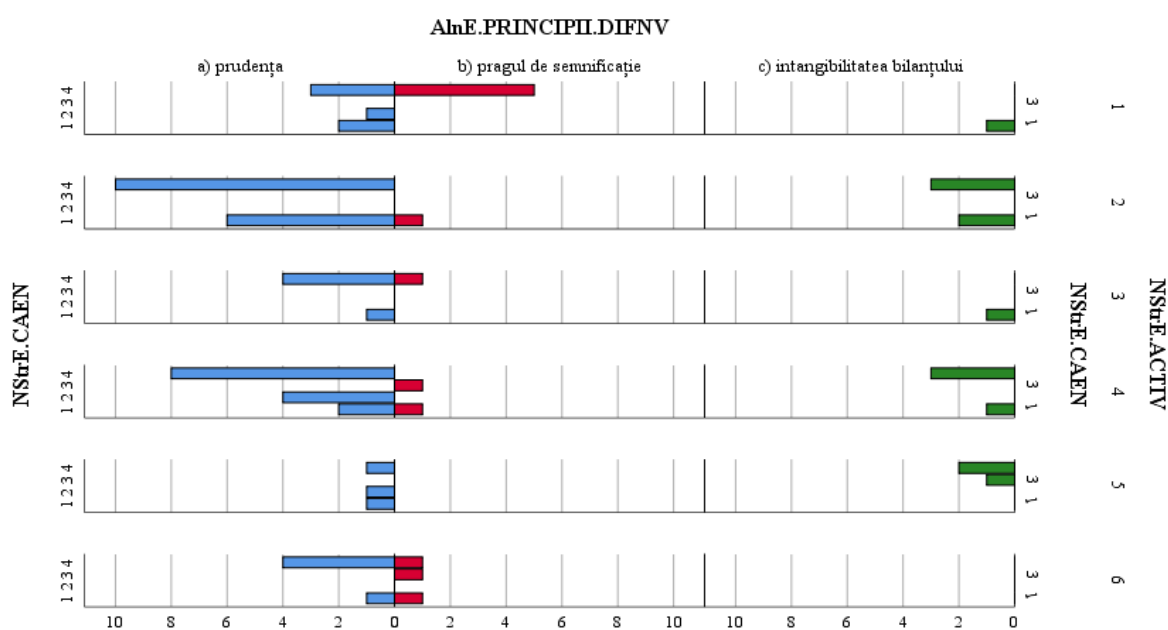


Fig. A.4.15. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.PRINCIPII.DIFNV în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

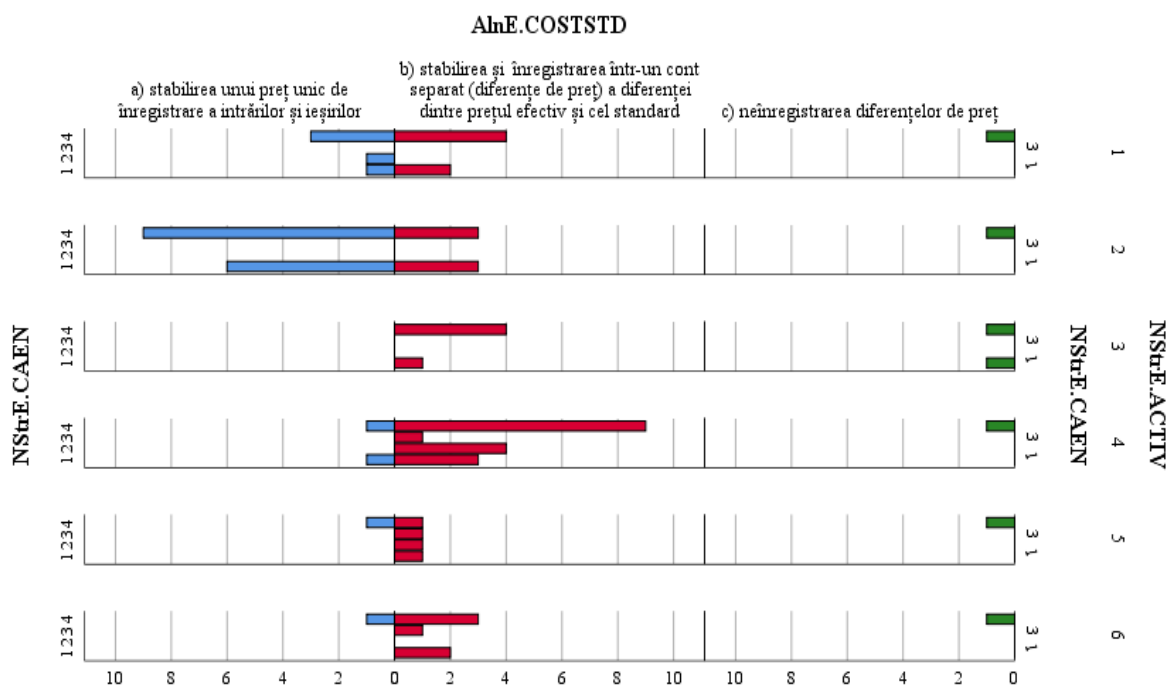


Fig. A.4.16. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.COSTSTD în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

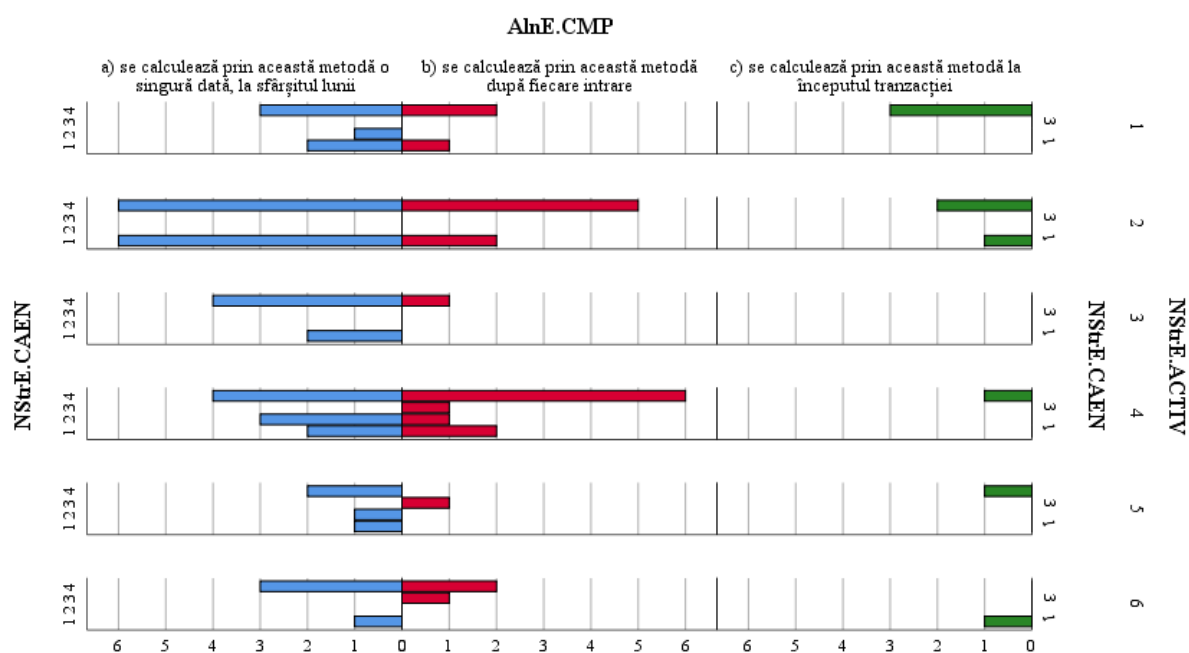


Fig. A.4.17. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.CMP în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

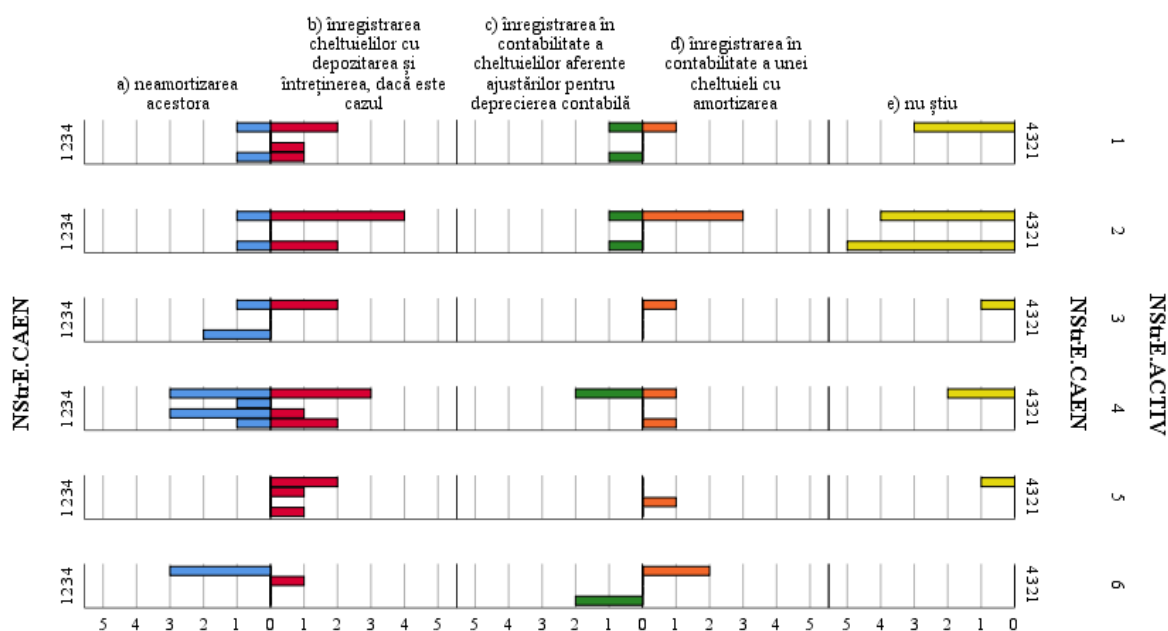


Fig. A.4.18. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.CONSERVARE în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

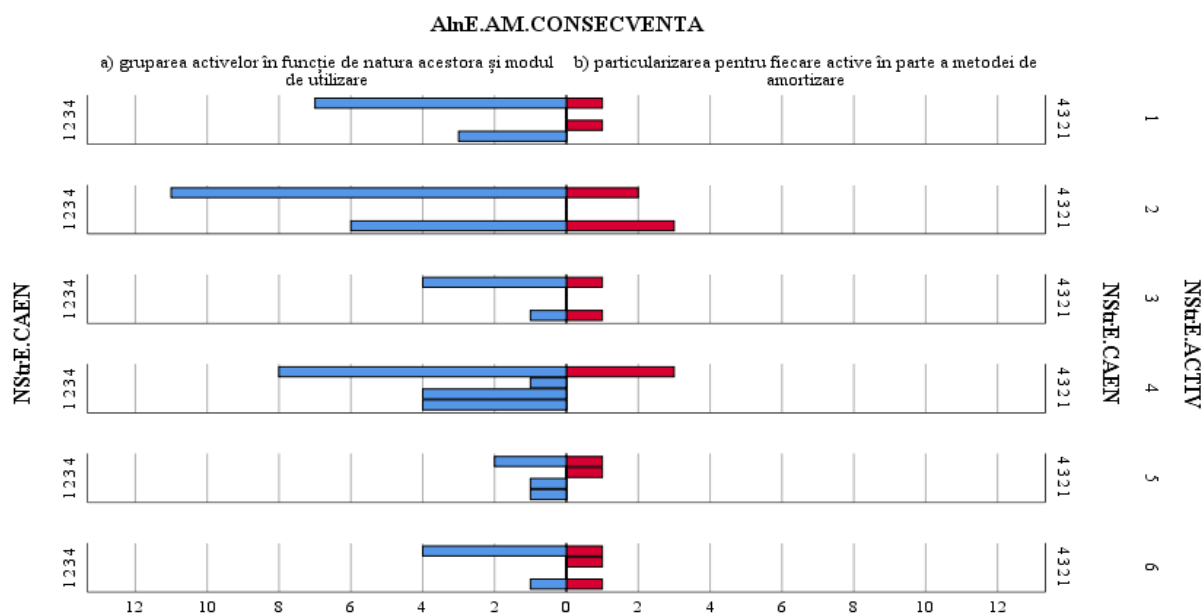


Fig. A.4.19. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.AM.CONSECVENTA în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

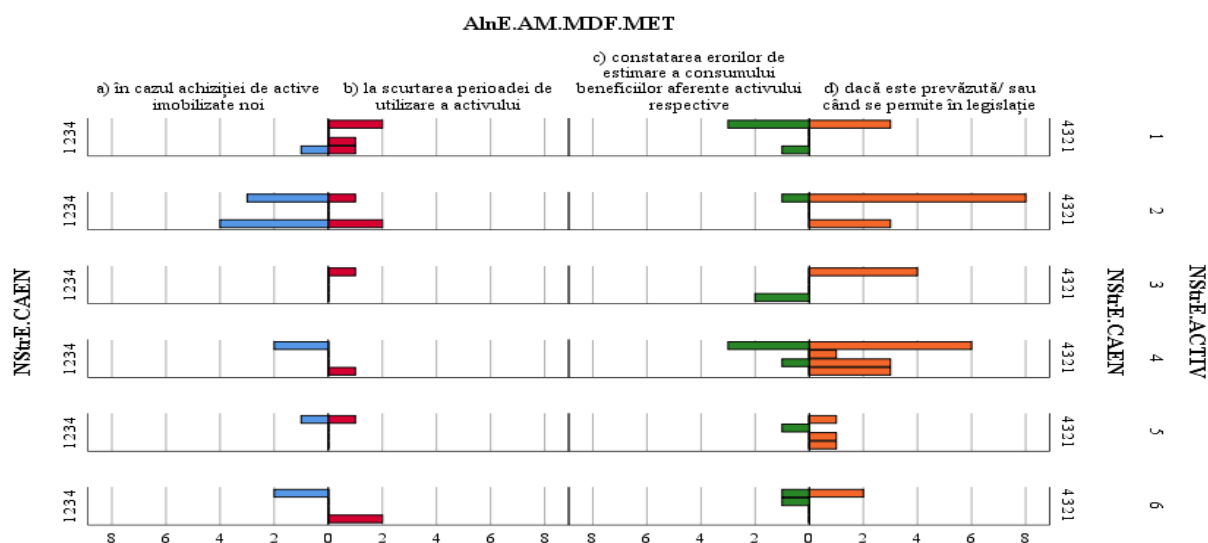


Fig. A.4.20. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.AM.MDF.MET în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

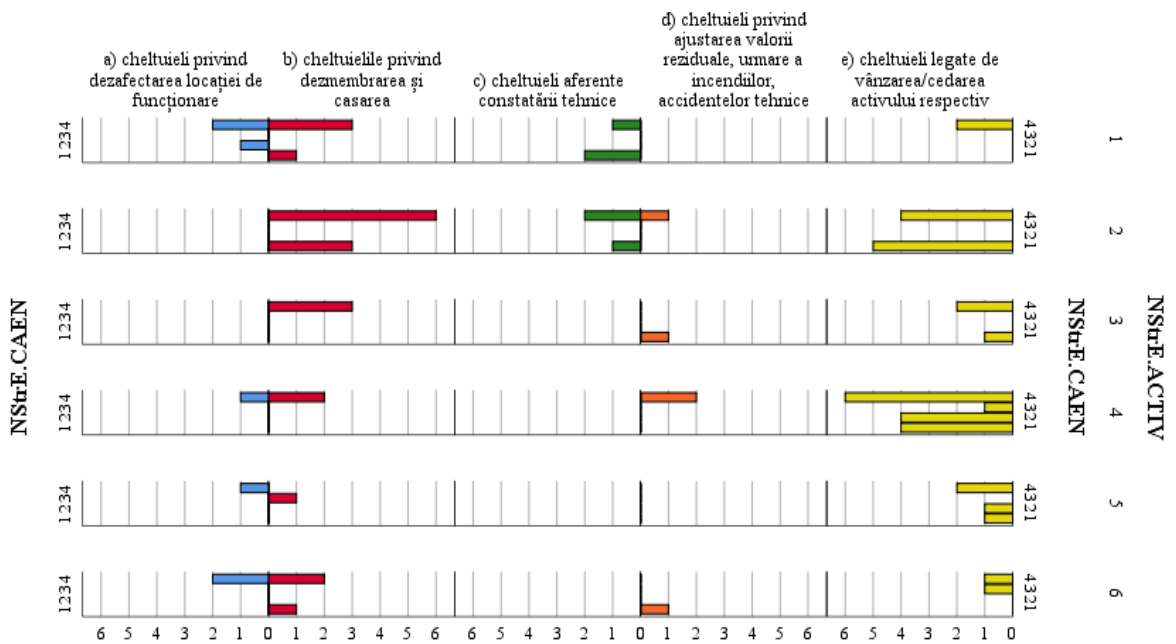


Fig. A.4.21. Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.SCOT.EV.CH în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor

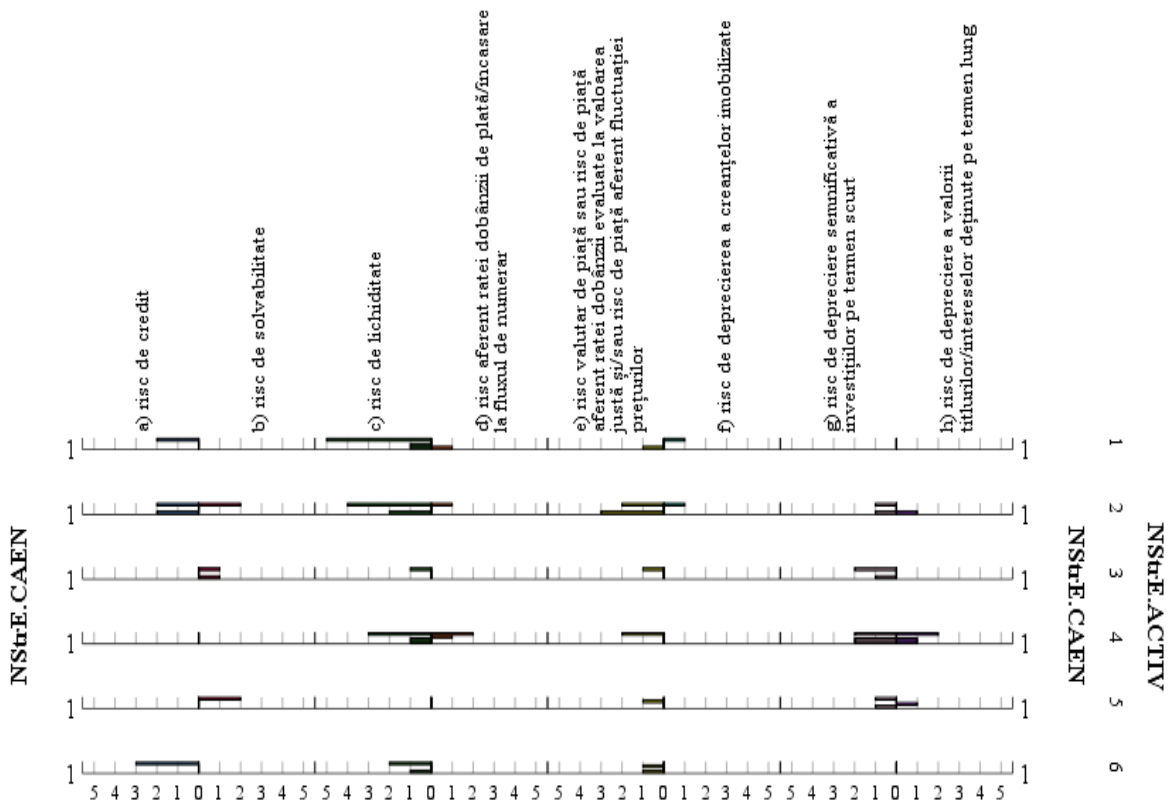
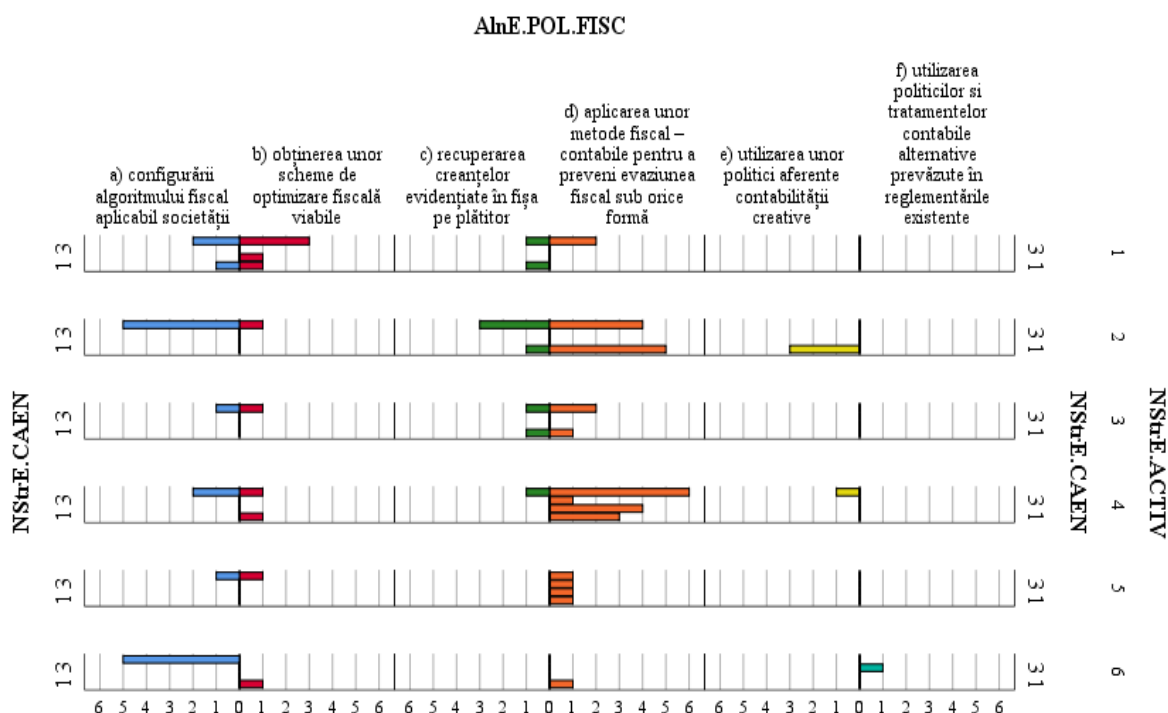
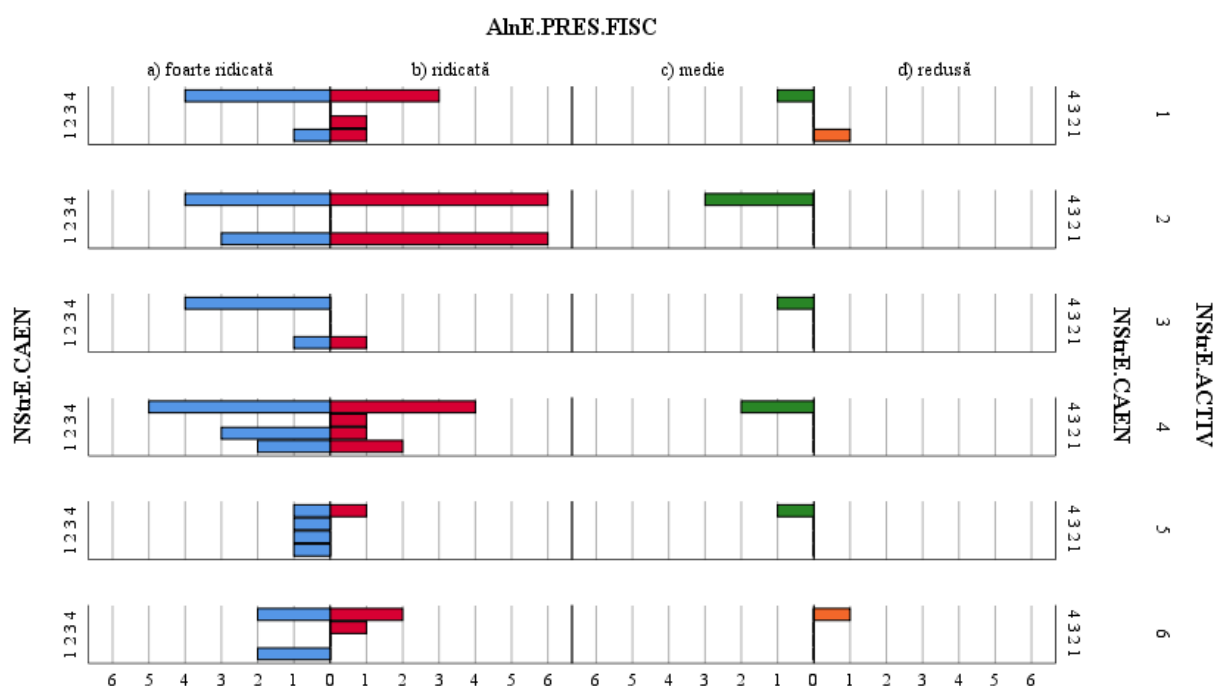


Fig. A.4.22 Distribuția piramidală a variabilelor indicatorului AlnE.RISC.TR în funcție de indicatorii de structură StrE.CAEN și StrE.ACTIV

Sursa: elaborat de autor



Sursa: elaborat de autor



Sursa: elaborat de autor

**Relațiile de cauzalitate a variabilelor modelului de eficacitate a politicilor contabile
cu standardele naționale și internaționale de contabilitate**

1. Indicatorul analitic - utilizarea unei proceduri/instrucțiuni formalizate în activitatea de inventariere: AlnE.PROC.INV;

- Corespondența cu prevederile SNC Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare;
- Corespondența cu prevederile Regulamentului cu privire la inventariere nr. 60, din 29.05.2012, cu modificările ulterioare;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 3 - Reguli generale de evaluare Secțiunea 3.2 art. 82, 83, 85, 88, 89;*
- Corespondența cu SIC: *IAS 2: Stocuri: Paragrafele: IAS 2.9, IAS 2.36, IAS 2.20;*
- *Metoda: VRN (valoarea realizabila netă); Aplicarea pentru evaluarea stocurilor fungibile a metodei FIFO.*

2. Indicatorul analitic - recunoașterea și utilizarea în practică a principiilor contabile în relație cu prioritatea impactului aplicării acestora asupra sustenabilității economice a entității: AlnE.PRINCIPII;

- Corespondența cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, SNC-urile;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 2 Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.4 Principii generale de raportare financiară art. 48 și următoarele;*
- Corespondența cu SIC: IAS 8: Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori;
- Metoda: Asigurarea funcționalității sistemului de raportare a informației contabile prin aderarea la principiile contabile.

3. Indicatorul analitic - recunoașterea și înregistrarea rezultatelor aplicării metodelor de amortizare prevăzute în pachetul de politici contabile: AlnE.AMFISC;

- Corespondența cu prevederile SNC Imobilizări necorporale și corporale;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.5 Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului art. 63, alin. 4; Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.4 Active immobilizate art. 238, alin. 3;*

- Corespondența cu SIC: IAS 16: Imobilizări corporale: *Paragrafele: IAS 16.53, IAS 16.58, IAS 16.60, IAS 16.73, IAS 16.51*; IAS 38: Imobilizări necorporale: *Paragrafele: IAS 38.97, IAS 38.11, IAS 38.104*;

- Metoda: Valoare reziduală; Durată de viață utilă.

4. Indicatorul analitic - metoda utilizată pentru evaluarea ieșirilor de stocuri fungibile: AInE.STOC

- Corespondența cu prevederile SNC Stocuri;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 3. Reguli generale de evaluare - Secțiunea 3.3 Evaluarea la data ieșirii din entitate art. 96; Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.5 Active circulante art. 287, alin. 1*;
- Corespondența cu SIC: IAS 2: Stocuri: *Paragrafele: IAS 2.9, IAS 2.36, IAS 2.20*;
- Metoda: VRN (valoarea realizabilă netă); Aplicarea pentru evaluarea stocurilor fungibile a metodei FIFO.

5. Indicatorul analitic - aplicarea politicilor contabile privind constituirea și/sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea/pierderea de valoare a activelor (ajustarea valorii acestora în corespondență cu cheltuiala aferentă): AInE.AJUSTARI;

- Corespondența cu prevederile SNC Deprecierea activelor;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.7 Contabilitatea angajamentelor și a altor elemente extrabilanțiere art. 357 și 358*;
- Corespondența cu SIC: IAS 37: Provizioane, datorii contingente și active contingente: *Paragrafele: IAS 37.14, IAS 37.21, IAS 37.39, IAS 37.45, IAS 37.47, IAS 37.66, IAS 37.68, IAS 37.72*;
- Corespondența cu interpretările emise de către Comitetul pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRIC): IFRIC 1 Modificări ale datoriilor existente din dezafectare, reconstituire și de natură similară: *Paragraful: IFRIC 1.8*;
- Metoda: Deprecierea valorii curente a fluxurilor de numerar/unităților generatoare de trezorerie; Evaluarea riscului tranzacțiilor; Pierderea din valoare a activelor.

6. Indicatorul analitic - constatarea în exercițiul curent a erorilor și/sau omisiunilor produse în exercițiul precedent: AInE.ERORI;

- Corespondența cu prevederile SNC Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare;

- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.4 Principii generale de raportare financiară art. 54, alin. 2 și 3; Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.5 Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului art. 65, 66, 67, 68;*
- Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: *Paragraful: IAS 1.10;* IAS 8: Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori: *Paragrafele: IAS 8.49, IAS 8.52, IAS 8.53;*
- Metoda: Prezentarea naturii erorii produse în perioada anterioară; Prezentarea valorii corecției (în funcție de momentul producerii unei erori contabile acestea se tratează diferit la momentul bilanțului după cum urmează: aplicarea retroactivă prin transpunerea politicilor contabile noi (modificate) asupra tranzacțiilor sau condițiilor comerciale stabilite, dar nefinalizate la data bilanțului; retratarea retroactivă care constă în anularea efectelor erorilor produse în perioada anterioară; aplicarea prospectivă, respectiv recunoașterea efectului modificării estimărilor contabile. Acest aspect va fi tratat pe larg în capitolul 3: Model econometric de analiză a procedurilor de corectare a erorilor contabile identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare datei raportării).

7. Indicatorul analitic - baze de evaluare agreate uzual în funcție de specificul tranzacțiilor societății: AlnE.TRANZACTII;

- Corespondența cu prevederile SNC Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.4 Principii generale de raportare financiară art. 53, 57; Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.5 Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului art. 62; Capitolul 3. Reguli generale de evaluare - Secțiunea 3.1. Evaluarea la data intrării în entitate art. 75, 78; Capitolul 3. Reguli generale de evaluare - Secțiunea 3.2 Evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț art. 91, 94; Capitolul 3. Reguli generale de evaluare - Secțiunea 3.3 Evaluarea la data ieșirii din entitate art. 95;*
- Corespondența cu SIC: IAS 21: Efectele variației cursurilor de schimb valutar: *Paragrafele: IAS 21.21, IAS 21.23, IAS 21.39, IAS 21.41;* IAS 28: Investiții în entitățile asociate: *Paragraful: IAS 28.28;*
- Corespondența cu IFRS: IFRS 3 Combinări de întreprinderi: *Paragrafele: IFRS 3.4, IFRS 3.32, IFRS 3.34, IFRS 3.40, IFRS 3.B52, IFRS 3.53, IFRS 3.58;* IFRS 9 Instrumente financiare; IFRS 10 Situații financiare consolidate: *Paragrafele: IFRS 10.6, IFRS 10.20, IFRS 10.23, IFRS 10.25, IFRS 10.B86;*

- Metoda: Tranzacțiile societății sunt în general evaluate la valoarea justă; Tranzacțiile intra-grup sunt eliminate în situațiile financiare consolidate, inclusiv pierderile și câștigurile nerealizate aferente acestora.

8. Indicatorul analitic - utilizarea metodei de evaluare în funcție de specificul imobilizărilor (corporale și necorporale) și în conformitate cu prevederile pachetului de politici contabile: AInE.AMORTIZARE;

- Corespondența cu prevederile SNC Imobilizări necorporale și corporale;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.4 Active imobilizate art. 240;*
- Corespondența cu SIC: IAS 16: Imobilizări corporale: *Paragrafele: IAS 16.53, IAS 16.58, IAS 16.60, IAS 16.73, IAS 16.51;* IAS 38: Imobilizări necorporale: *Paragrafele: IAS 38.97, IAS 38.11, IAS 38.104;*
- Metoda: Valoare reziduală; Durată de viață utilă; Durata de viață utilă nedeterminată (în cazul imobilizărilor necorporale).

9. Indicatorul analitic - evaluarea eficienței politicilor contabile adoptate prin intermediul pachetului de politici contabile: AInE.EFICIENTA.MPC;

- Corespondența cu prevederile SNC Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare; Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.5 Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului art. 60 și următoarele;*
- Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: *Paragrafele: IAS 1.112, IAS 1.116, IAS 1.41, IAS 1.117;* IAS 8: Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori: *Paragrafele: IAS 8.28, IAS 8.30, IAS 8.31, IAS 8.49;*
- Corespondența cu standarde IFRS: IFRS 5 Active imobilizate deținute pentru vânzare și activități întrerupte: *Paragraful: IFRS 5.34;* IFRS 13 Evaluarea la valoarea justă: *Paragraful: IFRS 13.93.*
- Metoda: Descrierea naturii și efectelor modificărilor politicilor contabile pot avea ca suport schimbarea activității entității, modificarea sau adoptarea unor noi referențiale contabile sau alte modificări de structură semnificative; Eficiența utilizării pachetului de politici contabile se evaluează prin raportare la efectele aplicării practicilor unitare asupra dinamicii sustenabile a activității economice a entității.

10. Indicatorul analitic - utilizarea practicilor contabilității creative: AInE.CTBCREATIV;

- Corespondența cu prevederile SNC Prezentarea situațiilor financiare;
 - Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 6. Note explicative la situațiile financiare anuale - Secțiunea 6.2 Conținutul notelor explicative la situațiile financiare anuale pentru toate entitățile art. 468; Capitolul 6. Note explicative la situațiile financiare anuale - Secțiunea 6.3 Prezentarea de informații suplimentare de către entitățile mijlocii și mari, precum și de către entitățile de interes public art. 471 lit. c;*
 - Corespondența cu IFRS: IFRS 3 Combinări de întreprinderi: *Paragrafele: IFRS 3.B64, IFRS 3.B67; IFRS 7 Instrumente financiare: informații de furnizat: Paragraful: IFRS 7.33; IFRS 9 Instrumente financiare;*
 - Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: *Paragraful: IAS 1.125; IAS 19: Beneficiile angajaților: Paragraful: IAS 19.11; IAS 24: Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate: Paragraful: IAS 24.18; IAS 32: Instrumente financiare: prezentare: Paragrafele: IAS 32.33, IAS 32.42; IAS 37: Provizioane, datorii contingente și active contingente: Paragrafele: IAS 37.21, IAS 37.86;*
 - Corespondența cu interpretările emise de către Comitetul permanent pentru interpretări (SIC): SIC-27: Evaluarea substanței tranzacțiilor în forma juridică a unui contract de leasing;
 - Metoda: Caracteristicile operațiunilor economice trebuie subscrise celor 3 principii de bază ale identificării și eligibilității stipulate în referențialele contabile internaționale definite prin cele 3 caracteristici ale acestora și anume certitudinea, realitatea și exigibilitatea operațiunilor; Practicile contabilității creative sunt întotdeauna de evitat întrucât riscurile fiscale și de imagine asociate acestora conduc la afectarea pe termen lung a activității entității care decide să utilizeze astfel de practici.
- 11. Indicatorul analitic - oportunitatea utilizării metodei de evaluare a bunurilor la cost istoric (costul istoric reprezintă o metodă de contabilizare a valorii activelor corporale și necorporale. În cazul acestei metode activele sunt înregistrate la prețul de achiziție, iar măsura utilizată pentru evaluarea ulterioară se raportează la costul istoric, ceea ce implică limitarea volatilității prețurilor și ajustarea costului cu valoarea amortizării cumulate înregistrate): AlnE.COSTIST;**
- Corespondența cu prevederile SNC Imobilizări necorporale și corporale;
 - Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 3. Reguli generale de evaluare - Secțiunea 3.2 Evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț art. 94 lit. Capitolul 3. Reguli generale de evaluare - Secțiunea 3.3 Evaluarea la data ieșirii din entitate art. 116, lit. B*

- Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: *Paragrafele: IAS 1.112, IAS 1.117.*
IAS 21: Efectele variației cursurilor de schimb valutar: *Paragraful: IAS 21.23;*
- Corespondența cu standarde internaționale de raportare financiară: IFRS 7 Instrumente financiare: informații de furnizat: *Paragrafele: IFRS 7.35F, IFRS 7.S.B5;* IFRS 9 Instrumente financiare: *Paragrafele: IFRS 9.5.5.3, IFRS 9.5.5.5, IFRS 9.5.5.11;*
- Metoda: În cazul situațiilor financiare inclusiv situațiilor financiare consolidate se poate utiliza costul istoric cu excepția derivatelor financiare, datoriilor și titlurilor de capital, contingentelor asimilate combinațiilor de întreprinderi, activelor biologice, investițiilor, creditelor pe termen scurt (pentru care se utilizează valoarea justă).

12. Indicatorul analitic - tratamentul contabil privind diferențele negative constatate la inventariere în acord cu practicile din pachetul de politici contabile: AInE.INV.DIFN;

- Corespondența cu prevederile SNC Imobilizări necorporale și corporale, SNC Stocuri, SNC Capital propriu și datorii, SNC Creanțe și investiții financiare;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 3. Reguli generale de evaluare - Secțiunea 3.2 Evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț art. 84, alin. 2, art. 89, alin. 1, art. 92;*
- Corespondența cu IFRS: IFRS 3 Combinări de întreprinderi: *Paragrafele: IFRS 3.61, IFRS 3.B64;* IFRS 7 Instrumente financiare: informații de furnizat: *Paragrafele: IFRS 7.7;* IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții: *Paragraful: IFRS 15.B21;*
- Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: *Paragrafele: IAS 1.78, IAS 1.98;* IAS 2: Stocuri: *Paragrafele: IAS 2.9, IAS 2.20, IAS 2.25, IAS 2.36;* IAS 7: Situația fluxurilor de trezorerie: *Paragrafele: IAS 7.40;* IAS 16: Imobilizări corporale: *Paragrafele: IAS 16.74;* IAS 24: Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate: *Paragraful: IAS 24.1;* IAS 38: Imobilizări necorporale: *Paragrafele: IAS 38.11;*
- Metoda: Bunurile inventariate sunt măsurate la cel mai mic cost și la valoarea realizabilă netă. Costurile sunt estimate pe baza metodei FIFO; Diferențele negative dacă nu sunt imputabile direct gestionarului se scad pe cheltuieli.

13. Indicatorul analitic - tratamentul contabil privind diferențele negative în acord cu practicile din pachetul de politici contabile: AInE.INV.DIFNV;

- Corespondența cu prevederile SNC Imobilizări necorporale și corporale, SNC Stocuri, SNC Capital propriu și datorii, SNC Creanțe și investiții financiare;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.10 Provizioane art. 369, 370;*

- *Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.17 Dispoziții speciale cu privire la contul de profit și pierdere art. 436; Corespondența cu standarde internaționale de raportare financiară: IFRS 3 Combinări de întreprinderi: Paragrafele: IFRS 3.61, IFRS 3.B64;*
- *Corespondența cu IFRS: IFRS 7 Instrumente financiare: informații de furnizat: Paragrafele: IFRS 7.7; IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții: Paragraful: IFRS 15.B21;*
- *Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: Paragrafele: IAS 1.78, IAS 1.98; IAS 2: Stocuri: Paragrafele: IAS 2.9, IAS 2.20, IAS 2.25, IAS 2.36; IAS 7: Situația fluxurilor de trezorerie: Paragrafele: IAS 7.40; IAS 16: Imobilizări corporale: Paragrafele: IAS 16.74; IAS 24: Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate: Paragraful: IAS 24.1; IAS 38: Imobilizări necorporale: Paragrafele: IAS 38.11;*
- *Metoda: În ceea ce privește diferențele negative valorice constatate cu ocazia inventarierii să se înregistreze sub forma ajustărilor sau provizioanelor.*

14. Indicatorul analitic - principiile care stau la baza înregistrării în contabilitate a diferențelor valorice constatate la inventariere: AInE.PRINCIPII.DIFNV;

- *Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.4 Principii generale de raportare financiară art. 51, 54, 59*
- *Corespondența cu IFRS: IFRS 3 Combinări de întreprinderi: Paragrafele: IFRS 3.61, IFRS 3.B64; IFRS 7 Instrumente financiare: informații de furnizat: Paragrafele: IFRS 7.7; IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții: Paragraful: IFRS 15.B21;*
- *Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: Paragrafele: IAS 1.78, IAS 1.98; IAS 2: Stocuri: Paragrafele: IAS 2.9, IAS 2.20, IAS 2.25, IAS 2.36; IAS 7: Situația fluxurilor de trezorerie: Paragrafele: IAS 7.40; IAS 16: Imobilizări corporale: Paragrafele: IAS 16.74; IAS 24: Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate: Paragraful: IAS 24.1; IAS 38: Imobilizări necorporale: Paragrafele: IAS 38.11;*
- *Metoda: Principiul care stă la baza înregistrării în contabilitate a diferențelor valorice este principiul prudenței.*

15. Indicatorul analitic - prevederile pachetului de politici contabile al societății pentru aplicarea metodei costului standard: AInE.COSTSTD;

- *Corespondența cu prevederile SNC Stocuri;*
- *Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.5 Active circulante art. 286, alin. 1 și 2*

- Corespondența cu IFRS: IFRS 5 Active immobilizate deținute pentru vânzare și activități întrerupte: *Paragrafele: IFRS 5.30, IFRS 5.41*; IFRS 9 Instrumente financiare: *Paragrafele: IFRS 9.72.15, IFRS 9.B6.5.29*; IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții: *Paragrafele: IFRS 15.113, IFRS 15.119*;
- Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: *Paragrafele: IAS 1.82, IAS 1.106, IAS 1.125*; IAS 7: Situația fluxurilor de trezorerie: *Paragrafele: IAS 7.18, IAS 7.21*; IAS 8: Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori: *Paragrafele: IAS 8.28*;
- Metoda: Prin aplicarea metodei cost standard calculul conform pachetului de politici contabile ar trebui efectuat după fiecare intrare.

16. Indicatorul analitic - prevederile pachetului de politici contabile al societății pentru aplicarea metodei costului mediu ponderat: AInE.CMP;

- Corespondența cu prevederile SNC Stocuri;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 3. Reguli generale de evaluare - Secțiunea 3.3 Evaluarea la data ieșirii din entitate art. 96, alin. 1 și 2*;
- Corespondența cu SIC: Corespondența cu standarde internaționale de raportare financiară: IFRS 5 Active immobilizate deținute pentru vânzare și activități întrerupte: *Paragrafele: IFRS 5.30, IFRS 5.41*;
- Corespondența cu IFRS: IFRS 9 Instrumente financiare: *Paragrafele: IFRS 9.72.15, IFRS 9.B6.5.29*; IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții: *Paragrafele: IFRS 15.113, IFRS 15.119*;
- Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: *Paragrafele: IAS 1.82, IAS 1.106, IAS 1.125*; IAS 7: Situația fluxurilor de trezorerie: *Paragrafele: IAS 7.18, IAS 7.21*; IAS 8: Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori: *Paragrafele: IAS 8.28*;
- Metoda: Prin aplicarea metodei cost mediu ponderat calculul conform pachetului de politici contabile ar trebui efectuat o singură dată la sfârșitul lunii.

17. Indicatorul analitic - amortizarea activelor corporale în cadrul politicilor contabile: AInE.AM.DURATA;

- Corespondența cu prevederile SNC Imobilizări necorporale și corporale;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.5 Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului art. 70, alin. 4. Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.4 Active immobilizate art. 138, alin. 3, art. 173, art. 213, alin.2, lit. c, art. 245, alin. 2, art. 261 și art. 262.*

- Corespondența cu SIC: IAS 16: Imobilizări corporale: *Paragrafele: IAS 16.51, IAS 16.53, IAS 16.58, IAS 16.60, IAS 16.73;*
- Metoda: Din punct de vedere al duratelor de viață aplicate cu ocazia amortizării activelor corporale în conformitate cu prevederile pachetului de politici contabile durata de viață utilă sau uneori durata de viață economică sunt recomandate a fi utilizate.

18. Indicatorul analitic - aplicarea procedului de conservare a activelor corporale, pachetul de politici contabile: AlnE.CONSERVARE;

- Corespondența cu prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.5 Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului art. 60, alin. 2; Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.4 Active imobilizate art. 238, alin. 4 și 5;*
- Corespondența cu SIC: IAS 16: Imobilizări corporale: *Paragrafele: IAS 16.51, IAS 16.53, IAS 16.58, IAS 16.60, IAS 16.73;*
- Metoda: La aplicarea procedului de conservare a activelor corporale în conformitate cu pachetul de politici contabile se înregistrează cheltuielile cu depozitarea și întreținerea activului dacă este cazul.

19. Indicatorul analitic - reglementarea în pachetul de politici contabile a motivării modificării duratei de amortizare a activelor corporale: AlnE.AM.MDF.DUR;

- Corespondența cu prevederile SNC Imobilizări necorporale și corporale;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.4 Active imobilizate art. 238, alin. 6;*
- Corespondența cu SIC: IAS 16: Imobilizări corporale: *Paragrafele: IAS 16.51, IAS 16.53, IAS 16.58, IAS 16.60, IAS 16.73;*
- Metoda: Potrivit politicilor contabile modificare duratei de amortizare a activelor corporale este motivată în principal de îmbunătățirea funcționalității activului în urma efectuării de reparații și/sau alte cheltuieli aferente; Modificarea duratei de amortizare este motivată și în cazul în care condițiile de utilizare ale activului sunt modificate semnificativ.

20. Indicatorul analitic - scoaterea din evidență a activelor imobilizate: AlnE.SCOT.EV;

- Corespondența cu prevederile SNC Imobilizări necorporale și corporale;

- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.5 Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului art. 62¹, alin. 1, lit. b; Capitolul 3 Reguli generale de evaluare - Secțiunea 3.3 Evaluarea la data ieșirii din entitate art. 95, alin. 3, art. 109, alin. 2, art. 114. Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.4 Active imobilizate art. 243, alin. 2; Capitolul 4 Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.11 Subvenții art. 403; Capitolul 4 Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.13 Capitaluri proprii art. 412, alin. 5.*
- Corespondența cu SIC: IAS 40: Investiții imobiliare: *Paragrafele: IAS 40.69, IAS 40.71, IAS 40.72;*
- Metoda: Scoaterea din evidență a activelor corporale se realizează cu ocazia casării activului la sfârșitul duratei de viață a acestuia sau la cedarea activului prin operațiuni de vânzare cumpărare sau donare; Un caz mai rar întâlnit este cel al dezmembrării activului și cedării acestuia pe componente.

21. Indicatorul analitic - criteriul consecvenței metodelor de amortizare adoptate în pachetul de politici contabile: AlnE.AM.CONSECVENTA;

- Corespondența cu prevederile SNC Imobilizări necorporale și corporale;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.3 Caracteristicile calitative ale informațiilor financiare art. 40, alin. 1 Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.4 Principii generale de raportare financiară art. 50, alin. 1. Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.4 Active imobilizate art. 214, alin. 2 și 3, art. 240, pct. 3*
- Corespondența cu SIC: IAS 16: Imobilizări corporale: *Paragrafele: IAS 16.51, IAS 16.53, IAS 16.58, IAS 16.60, IAS 16.73;* IAS 38: Imobilizări necorporale: *Paragrafele: IAS 38.11, IAS 38.97, IAS 38.104;*
- Metoda: Criteriul consecvenței metodelor de amortizare adoptat în pachetul de politici contabile presupune gruparea activelor în funcție de natura acestora și modul de utilizare.

22. Indicatorul analitic - prevederile pachetului de politici contabile în ceea ce privește permisivitatea modificării metodei de amortizare: AlnE.AM.MDF.MET;

- Corespondența cu prevederile SNC Imobilizări necorporale și corporale;

- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.4 Active imobilizate art. 139, pct. 5;*
- Corespondența cu SIC: IAS 16: Imobilizări corporale: *Paragrafele: IAS 16.51, IAS 16.53, IAS 16.58, IAS 16.60, IAS 16.73;* IAS 38: Imobilizări necorporale: *Paragrafele: IAS 38.11, IAS 38.97, IAS 38.104;*
- Metoda: Potrivit politicilor contabile modificare metodei de amortizare a activelor corporale este motivată de modificarea legislației sau de posibilitățile legislative curente în cazul în care se constată erori de estimare a consumului beneficiilor aferente activului respectiv.

23. Indicatorul analitic - înregistrarea (suplimentar valorii neamortizate) la scoaterea din evidență a activelor corporale (subliniem că, în cazul IAS 40, amortizarea are loc numai în cazul evaluării la costul istoric și nu valoarea justă): AInE.SCOT.EV.CH;

- Corespondența cu prevederile SNC Imobilizări necorporale și corporale;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.5 Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului art. 62¹, alin. 1, lit. b; Capitolul 3. Reguli generale de evaluare - Secțiunea 3.3 Evaluarea la data ieșirii din entitate art. 95, alin. 3, art. 109, alin. 2, art. 114. Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.4 Active imobilizate art. 243, alin. 2; Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.11 Subvenții art. 403; Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.13 Capitaluri proprii art. 412, alin. 5;*
- Corespondența cu SIC: IAS 40: Investiții imobiliare: *Paragrafele: IAS 40.69, IAS 40.71, IAS 40.72;*
- Metoda: Scoaterea din evidență a activelor corporale presupune înregistrarea mai multor cheltuieli în funcție de dimensiunea activității. Aceste cheltuieli pot conține cheltuieli privind dezafectarea locației, cheltuieli privind dezmembrarea și casarea, cheltuieli aferente constatării tehnice, cheltuieli excepționale generate de incendii, accidente tehnice, care impun ajustarea valorii reziduale, cheltuieli legate de cedarea folosinței activului respectiv.

24. Indicatorul analitic - evaluarea riscurilor tranzacțiilor cu instrumente financiare: AInE.RISC.TR;

- Corespondența cu prevederile SNC Creanțe și investiții financiare;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.4 Principii generale de raportare financiară art. 57, alin. 1; Capitolul 3 Reguli generale de evaluare*

- Corespondența cu standarde naționale din România OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Secțiunea 3.3 Evaluarea la data ieșirii din entitate art. 122, alin. 1, lit. a; Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.4 Active imobilizate art. 196, art. 213, alin. b; Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.5 Active circulante art. 268, alin. 4, art. 276, alin. 3, art. 283, alin. 1; Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.10 Provizioane art. 370, alin. 2, art. 387, alin. 5; Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.14¹ Contabilitatea operațiunilor derulate în cadrul contractelor de fiducie art. 425¹, alin. 2 și 3, art. 387, alin. 5; Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.17 Dispoziții speciale cu privire la contul de profit și pierdere art. 436, alin. 2, art. 441;*
- Corespondența cu IFRS: IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni: *Paragrafele: IFRS 2.47, IFRS 2.52;* IFRS 3 Combinări de întreprinderi: *Paragraful: IFRS 3.B67;* IFRS 7 Instrumente financiare: informații de furnizat: *Paragrafele: IFRS 7.7, IFRS 7.8, IFRS 7.14, IFRS 7.25, IFRS 7.29, IFRS 7.31, IFRS 7.33, IFRS 7.34, IFRS 7.94;* IFRS 13 Evaluarea la valoarea justă: *Paragrafele: IFRS 13.91, IFRS 13.93;* IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții: *Paragrafele: IFRS 15.119;*
- Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: *Paragrafele: IAS 1.125, IAS 1.129;* IAS 8: Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori: *Paragrafele: IAS 8.28;* IAS 19: Beneficiile angajaților: *Paragrafele: IAS 19.139, IAS 19.146;* IAS 34: Raportarea financiară interimară: *Paragraful: IAS 34.26;* IAS 36: Deprecierea activelor: *Paragraful: IAS 36.134;* IAS 41: Agricultură: *Paragraful: IAS 41.49;*
- Metoda: Din punct de vedere al riscului tranzacțiilor practica întâlnită evaluează următoarele categorii de riscuri: de credit, de solvabilitate, de lichiditate, aferent dobânzii, valutar, de depreciere a creanțelor sau investițiilor.

25. Indicatorul analitic - momentul înregistrării rezultatului controlului intern: AlnE.CTR.INT;

- Corespondența cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 11 Controlul intern – art. 566 și următoarele;*
- Corespondența cu IFRS: IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni: *Paragrafele: IFRS 2.5;* IFRS 3 Combinări de întreprinderi: *Paragrafele: IFRS 3.4, IFRS 3.10;* IFRS 8 Segmente operaționale: *Paragraful: IFRS 8.34;*
- Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: *Paragraful: IAS 1.115;* IAS 7: Situația fluxurilor de trezorerie: *Paragrafele: IAS 7.38, IAS 7.49;* IAS 8: Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori: *Paragraful: IAS 8.108;*

- Corespondența cu prevederile IAS 19: Beneficiile angajaților: *Paragrafele: IAS 19.7, IAS 19.34;* IAS 24: Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate: *Paragrafele: IAS 24.5, IAS 24.9, IAS 24.12;* IAS 27: Situații financiare consolidate și individuale: *Paragrafele: IAS 27.7, IAS 27.13, IAS 27.37;* IAS 32: Instrumente financiare: prezentare: *Paragrafele: IAS 32.25, IAS 32.AG10;* IAS 36: Deprecierea activelor: *Paragraful: IAS 36.46;*
- Corespondența cu SIC: IAS 37: Provizioane, datorii contingente și active contingente: *Paragrafele: IAS 37.10, IAS 37.12;* IAS 38: Imobilizări necorporale: *Paragrafele: IAS 38.13, IAS 38.14, IAS 38.16;* IAS 39: Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare: *Paragraful: IAS 39.20.*
- Metoda: Rezultatul controlului intern se înregistrează în conformitate cu prevederile pachetului de politici contabile pe parcursul efectuării operațiunilor economice, existând unele cazuri în care pachetul reglementează înregistrarea rezultatelor la terminarea efectuării operațiunilor contabile.

26. Indicatorul analitic - impactul evaluării deficiențelor constatate prin controlul intern: AInE.CTR.INT.DEF;

- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 11. Controlul intern – art. 566 și următoarele;*
- Corespondența cu IFRS: IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni: *Paragrafele: IFRS 2.5;* IFRS 3 Combinări de întreprinderi: *Paragrafele: IFRS 3.4, IFRS 3.10;* IFRS 8 Segmente operaționale *Paragraful: IFRS 8.34;*
- Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: *Paragraful: IAS 1.115;* IAS 7: Situația fluxurilor de trezorerie: *Paragrafele: IAS 7.38, IAS 7.49;* IAS 8: Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori: *Paragraful: IAS 8.108;* IAS 19: Beneficiile angajaților: *Paragrafele: IAS 19.7, IAS 19.34;* IAS 24: Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate: *Paragrafele: IAS 24.5, IAS 24.9, IAS 24.12;* IAS 27: Situații financiare consolidate și individuale: *Paragrafele: IAS 27.7, IAS 27.13, IAS 27.37;* IAS 32: Instrumente financiare: prezentare: *Paragrafele: IAS 32.25, IAS 32.AG10;* IAS 36: Deprecierea activelor: *Paragraful: IAS 36.46;* IAS 37: Provizioane, datorii contingente și active contingente: *Paragrafele: IAS 37.10, IAS 37.12;* IAS 38: Imobilizări necorporale: *Paragrafele: IAS 38.13, IAS 38.14, IAS 38.16;* IAS 39: Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare: *Paragraful: IAS 39.20.*
- Metoda: Din perspectiva pachetului de politici contabile deficiențele constatate de controlul intern sunt evaluate ca având un grad de impact mai mare pentru elementele care afectează calitatea informațiilor contabile sau elemente care identifică erorile semnificative.

27. Indicatorul analitic - impactul eficienței politicii fiscale evaluate prin prisma pachetului de politici contabile: AlnE.POL.FISC;

- Corespondența cu prevederile Codului fiscal al R.M. nr. 1163/1997, cu modificări ulterioare;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 2. Dispoziții și principii generale - Secțiunea 2.5 Politici contabile, corectarea erorilor contabile, estimări și evenimente ulterioare datei bilanțului art. 63, alin. 4; Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.10 Provizioane art. 382, alin. 2; Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.13 Capitaluri proprii art. 417.1; Capitolul 6. Note explicative la situațiile financiare anuale - Secțiunea 6.2 Conținutul notelor explicative la situațiile financiare anuale pentru toate entitățile art. 468; Capitolul 6. Note explicative la situațiile financiare anuale - Secțiunea 6.3 Prezentarea de informații suplimentare de către entitățile mijlocii și mari, precum și de către entitățile de interes public art. 471, lit. b;*
- Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: *Paragrafele: IAS 1.10; IAS 1.90, IAS 1.91, IAS 1.125, IAS 1.129;* IAS 7: Situația fluxurilor de trezorerie: *Paragrafele: IAS 7.18, IAS 7.20;* IAS 12: Impozitul pe profit: *Paragrafele: IAS 12.15, IAS 12.24, IAS 12.39, IAS 12.44, IAS 12.56;* IAS 36: Deprecierea activelor: *Paragraful: IAS 36.134;*
- Metoda: Eficiența politicii fiscale este apreciată cu impact pozitiv dacă aceasta previne evaziunea fiscală sub orice formă sau permite configurarea algoritmului fiscal aplicabil entităților.

28. Indicatorul analitic - perceperea presiunii fiscale: AlnE.PRES.FISC;

- Corespondența cu prevederile Codului fiscal al R.M. nr. 1163/1997, cu modificări ulterioare;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.10 Provizioane art. 376, alin. 2; Capitolul 6. Note explicative la situațiile financiare anuale - Secțiunea 6.3 Prezentarea de informații suplimentare de către entitățile mijlocii și mari, precum și de către entitățile de interes public art. 472, alin.1, lit. b; Capitolul 6. Note explicative la situațiile financiare anuale - Secțiunea 6.4 Părți legate art. 492¹, alin. 6;*
- Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: *Paragrafele: IAS 1.10; IAS 1.90, IAS 1.91, IAS 1.125, IAS 1.129;* IAS 7: Situația fluxurilor de trezorerie: *Paragrafele: IAS 7.18, IAS 7.20;* IAS 12: Impozitul pe profit: *Paragrafele: IAS 12.15, IAS 12.24, IAS 12.39, IAS 12.44, IAS 12.56;*
- Metoda: Presiunea fiscală este percepută de agenții economici ca fiind ridicată și necesită configurarea algoritmului fiscal aplicabil societății sau obținerea unor scheme de optimizare fiscală viabile.

29. Indicatorul analitic - opozabilitatea inadvertențelor legislative față de specificul tranzacțiilor: AlnE.LEG.TRANZACTII

- Corespondența cu prevederile SNC Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare;
- Corespondența cu standarde naționale din România: OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare: *Capitolul 4. Bilanțul și contul de profit și pierdere - Secțiunea 4.4 Active imobilizate art. 179, alin. 3;*
- Corespondența cu IFRS: IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni: *Paragrafele: IFRS 2.47, IFRS 2.52;* IFRS 3 Combinări de întreprinderi: *Paragraful: IFRS 3.B67;* IFRS 7 Instrumente financiare: informații de furnizat; *Paragrafele: IFRS 7.7, IFRS 7.8, IFRS 7.14, IFRS 7.25, IFRS 7.29, IFRS 7.31, IFRS 7.33, IFRS 7.34, IFRS 7.94;* IFRS 13 Evaluarea la valoarea justă: *Paragrafele: IFRS 13.91, IFRS 13.93;* IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții: *Paragrafele: IFRS 15.119;*
- Corespondența cu SIC: IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare: *Paragrafele: IAS 1.125, IAS 1.129;* IAS 8: Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori: *Paragrafele: IAS 8.28;* IAS 19: Beneficiile angajaților: *Paragrafele: IAS 19.139, IAS 19.146;* IAS 34: Raportarea financiară interimară: *Paragraful: IAS 34.26;* IAS 36: Deprecierea activelor: *Paragraful: IAS 36.134;* IAS 41: Agricultură: *Paragraful: IAS 41.49.*
- Metoda: În cazul opozabilității inadvertențelor legislative în raport cu specificul tranzacțiilor practicile contabile stipulate în pachetul de politici contabile prevăd mai multe metode printre care cererea de consultanță specializată, decizii de management, lămuriri de la organismele fiscale competente sau în cel mai rău caz anularea tranzacției în instanță.

Statistici descriptive

Tabelul A.6.1. Statistica descriptivă a indicatorului AlnE.PRINCIPII

AlnE.PRINCIPII		Frecvența	Distribuție procentuală	Distribuție procentuală validată	Distribuție procentuală cumulativă
Opțiuni	a) principiul permanenței metodelor	12	16,0	16,0	16,0
	b) principiul prudenței	25	33,3	33,3	49,3
	c) principiul contabilizării și prezentării elementelor din bilanț și din CPP având în vedere fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză	7	9,3	9,3	58,7
	e) principiul continuității activității	13	17,3	17,3	76,0
	f) principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție	2	2,7	2,7	78,7
	g) principiul pragului de semnificație	1	1,3	1,3	80,0
	h) principiul contabilității de angajamente	12	16,0	16,0	96,0
	i) principiul intangibilității	1	1,3	1,3	97,3
	j) principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii	2	2,7	2,7	100,0
	Total	75	100,0	100,0	

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.6.2. Statistica descriptivă a indicatorului AlnE.AM.CONSECVENTA

AlnE.AM.CONSECVENTA		Frecvența	Distribuție procentuală	Distribuție procentuală validată	Distribuție procentuală cumulativă
Opțiuni	a) gruparea activelor în funcție de natura acestora și modul de utilizare	58	77,3	77,3	77,3
	b) particularizarea pentru fiecare active în parte a metodei de amortizare	17	22,7	22,7	100,0
	Total	75	100,0	100,0	

Sursa: elaborat de autor

Reprezentarea histogramică a distribuțiilor opțiunilor itemilor din chestionarul structurat

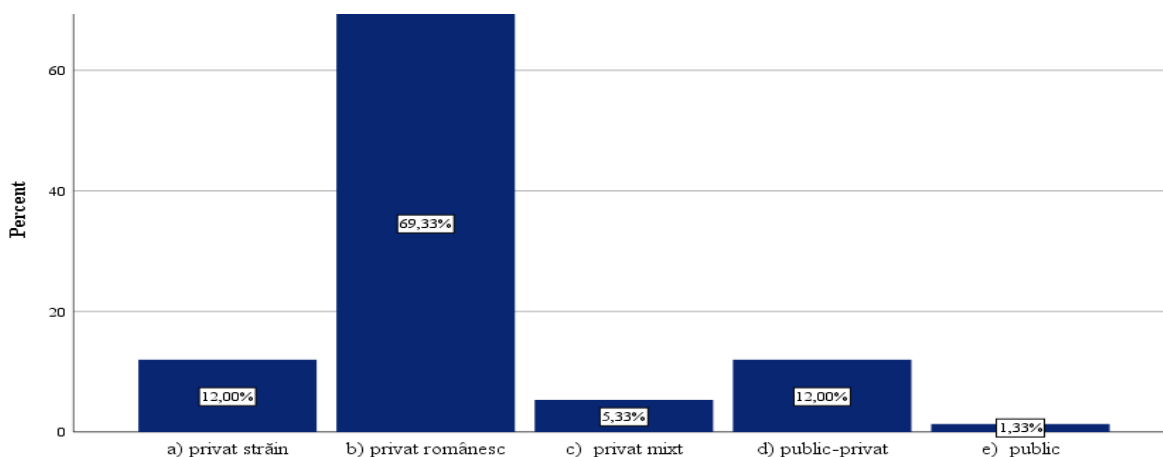


Fig. A.7.1. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru indicatorul de structură: aportul la capitalul societății

Sursa: elaborat de autor

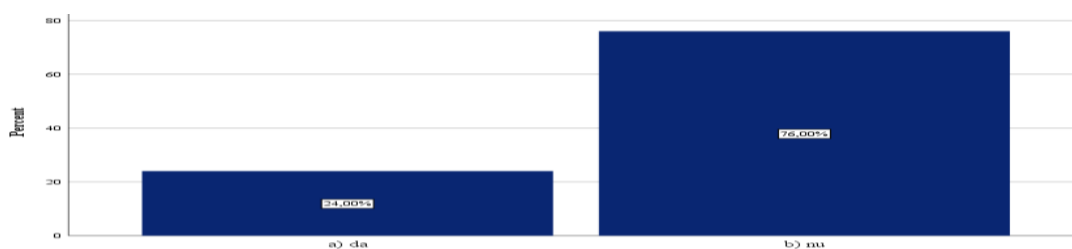


Fig. A.7.2. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru indicatorul de structură: utilizarea programelor adiționale de tip ERP/CRM

Sursa: elaborat de autor

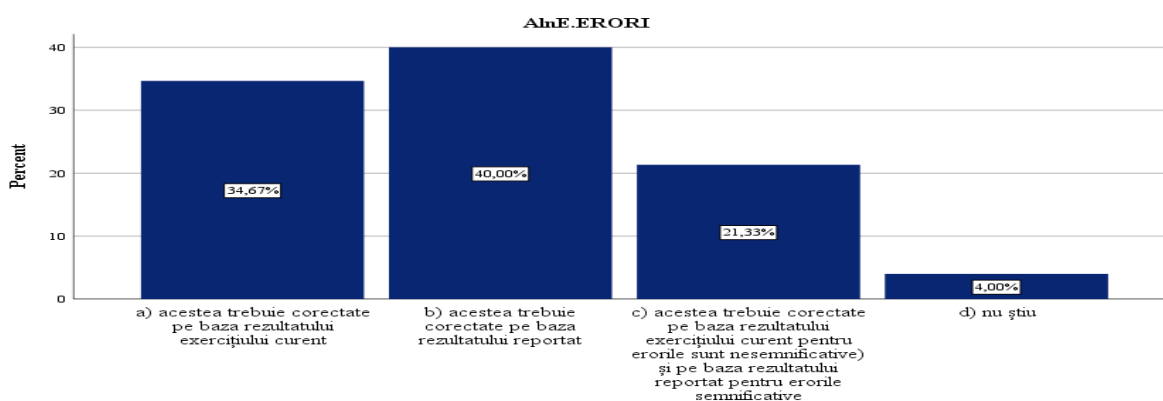


Fig. A.7.3. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru indicatorul analitic AlnE.ERORI

Sursa: elaborat de autor

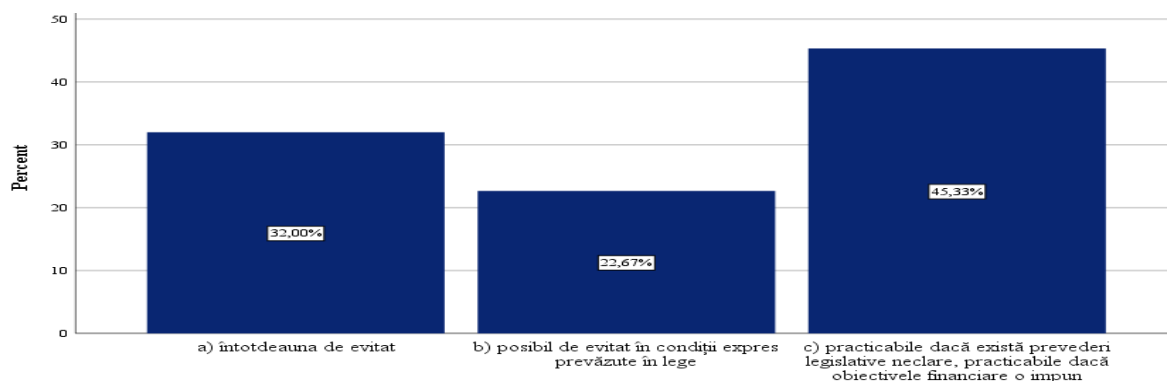


Fig. A.7.4. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru indicatorul analitic AlnE.CTBCREATIV

Sursa: elaborat de autor

AlnE.PRINCIPII.DIFNV

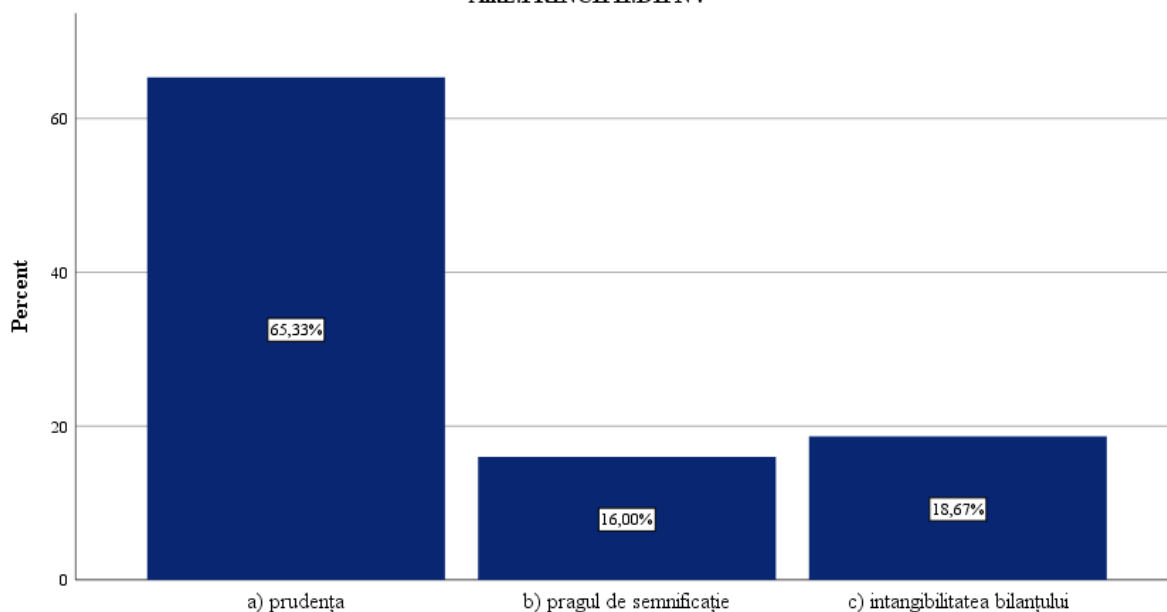


Fig. A.7.5. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru indicatorul analitic AlnE.PRINCIPII.DIFNV

Sursa: elaborat de autor

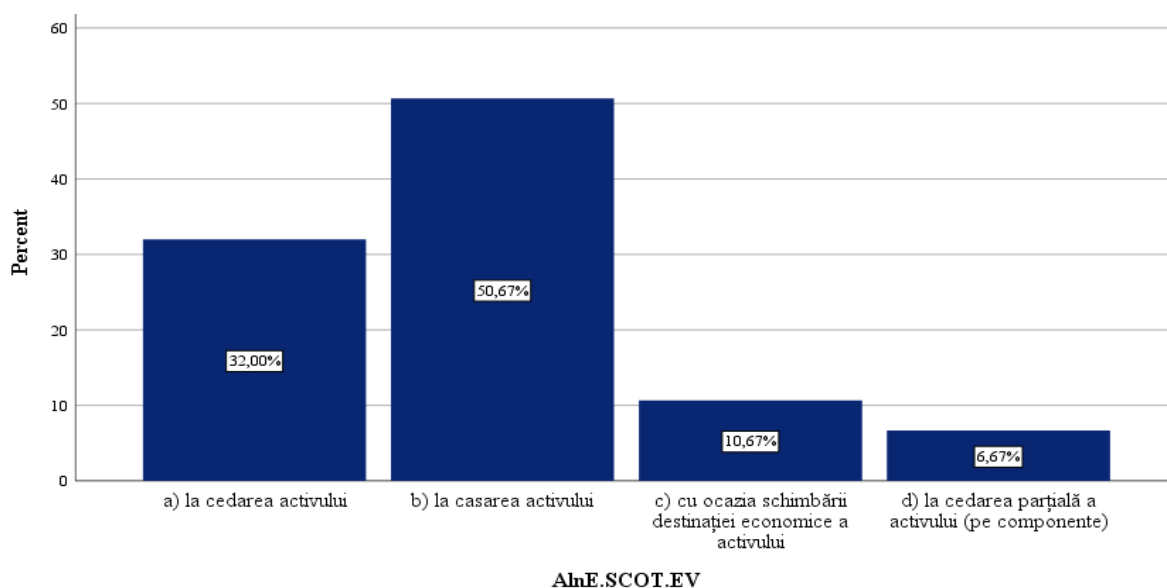


Fig. A.7.6. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru indicatorul analitic AInE.SCOT.EV

Sursa: elaborat de autor

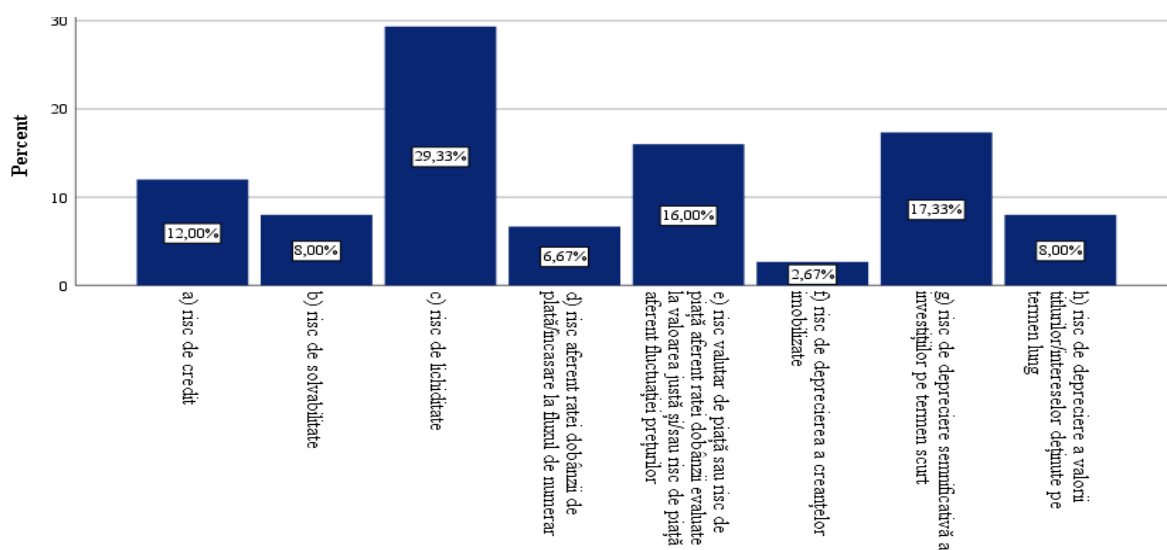
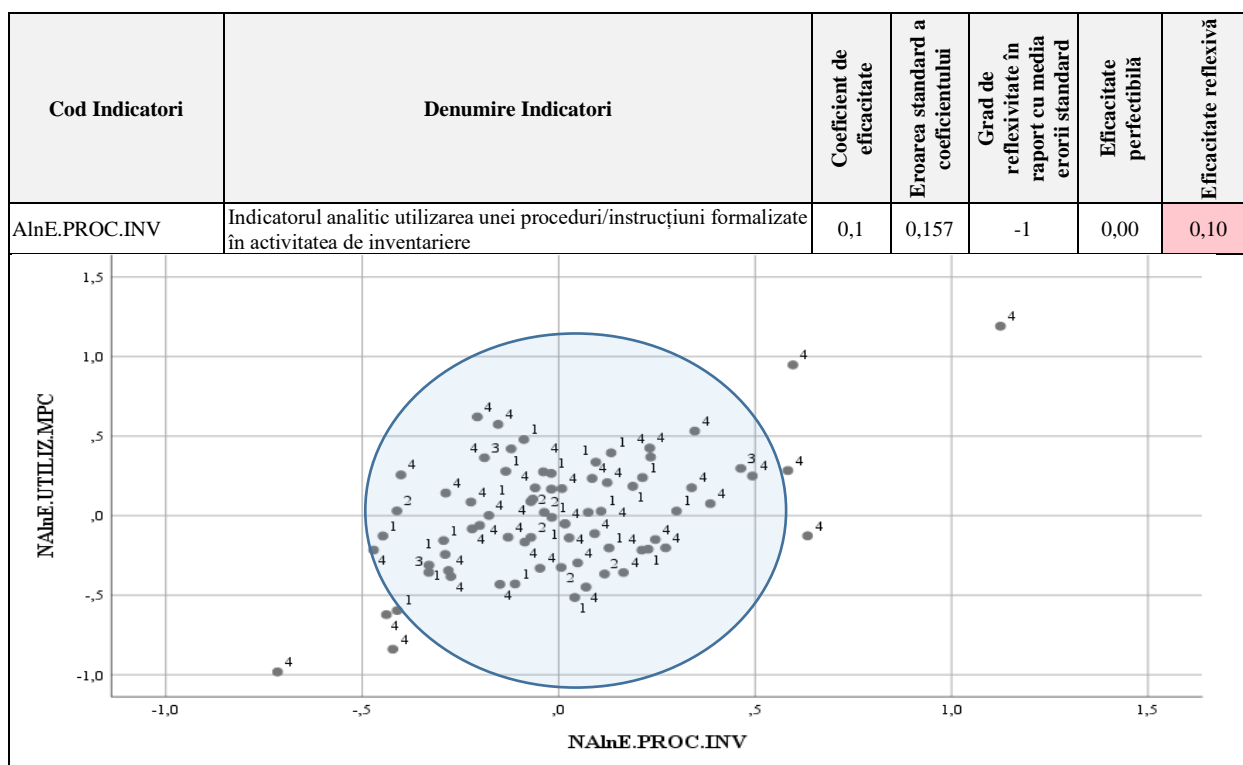


Fig. A.7.7. Diagrama de distribuție a seriei de frecvență a variabilelor stratificate definite pentru indicatorul analitic AInE.RISC.TR

Sursa: elaborat de autor

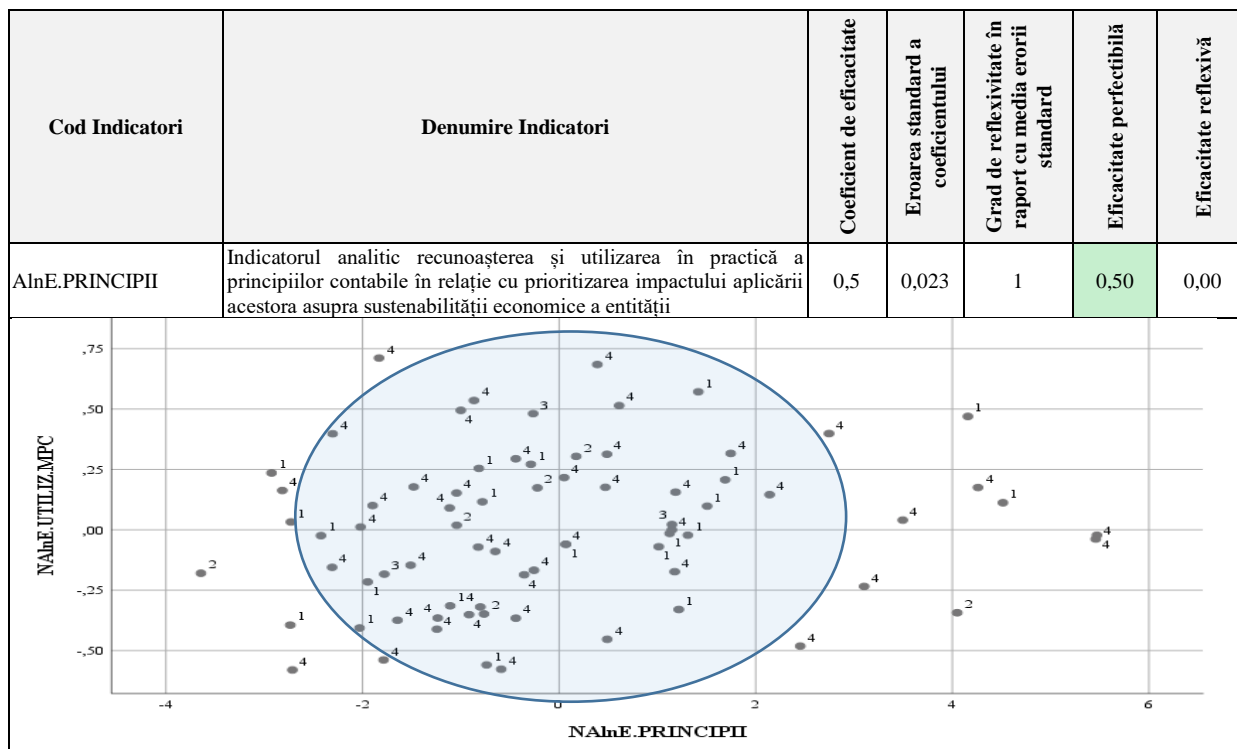
Tablourile limitelor de vulnerabilitate a pachetului de politici contabile

Tabelul A.8.1. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.PROC.INV



Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.2. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.PRINCIPII



Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.3. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.PRINCIPII2

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AInE.PRINCIPII2	Indicatorul analitic recunoașterea și utilizarea în practică a principiilor contabile în relație cu impactul aplicării acestora asupra sustenabilității economice a entității	0,6	0,021	1	0,60	0,00

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.4. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.AMFISC

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AInE.AMFISC	Indicatorul analitic recunoașterea și înregistrarea rezultatelor aplicării metodelor de amortizare prevăzute în pachetul de politici contabile	0,4	0,096	-1	0,00	0,40

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.5. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.STOC

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AlnE.STOC	Indicatorul analitic metoda utilizată pentru evaluarea ieșirilor de stocuri fungibile/confundabile	0,7	0,067	1	0,70	0,00

Partial Regression Plot
 Dependent Variable: NAlnE.UTILIZ.MPC

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.6. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.AJUSTARI

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AlnE.AJUSTARI	Indicatorul analitic aplicarea politicilor contabile privind constituirea și/sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea/pierderea de valoare a activelor (constituirea de provizioane și cheltuieli)	0,67	0,07	1	0,67	0,00

Partial Regression Plot
 Dependent Variable: NAlnE.UTILIZ.MPC

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.7. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AlnE.ERORI

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AlnE.ERORI	Indicatorul analitic constatarea în exercițiul curent a erorilor și/sau omisiunilor produse în exercițiul precedent	0,4	0,067	1	0,40	0,00

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.8. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AlnE.TRANZACTII

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AlnE.TRANZACTII	Indicatorul analitic baze de evaluare agreate uzual în funcție de specificul tranzacțiilor societății	0,32	0,061	1	0,32	0,00

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.9. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.AMORTIZARE

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AlnE.AMORTIZARE	Indicatorul analitic utilizarea metodei de evaluare în funcție de specificul imobilizărilor (corporale și necorporale) și în conformitate cu prevederile pachetului de politici contabile	0,4	0,079	-1	0,00	0,40

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.10. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.EFICIENTA.MPC

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AlnE.EFICIENTA.MPC	Indicatorul analitic evaluarea eficienței politicilor contabile adoptate prin intermediul pachetului de politici contabile	0,43	0,126	-1	0,00	0,43

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.11. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.CTBCREATIV

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AINE.CTBCREATIV	Indicatorul analitic utilizarea practicilor contabilității creative	0,71	0,082	-1	0,00	0,71

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.12. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.COSTIST

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AINE.COSTIST	Indicatorul analitic oportunitatea utilizării metodei de evaluare a bunurilor la cost istoric	0,32	0,066	1	0,32	0,00

Sursa: Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.13. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.INV.DIFN

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coefficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AlnE.INV.DIFN	Indicatorul analitic tratamentul contabil privind diferențele negative constatate la inventariere în acord cu practicile din pachetul de politici contabile	0,4	0,083	-1	0,00	0,40

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.14. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.INV.DIFNV

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coefficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AlnE.INV.DIFNV	Indicatorul analitic tratamentul contabil privind diferențele negative valorice în acord cu practicile din pachetul de politici contabile	0,63	0,074	1	0,63	0,00

Sursa: elaborat de autor

**Tabelul A.8.15. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului
AlnE.PRINCIPII.DIFNV**

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AlnE.PRINCIPII.DIFNV	Indicatorul analitic principiile care stau la baza înregistrării în contabilitate a diferențelor valorice constatate la inventariere	0,65	0,093	-1	0,00	0,65

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.16. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AlnE.COSTSTD

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AlnE.COSTSTD	Indicatorul analitic prevederile pachetului de politici contabile al societății pentru aplicarea metodei costului standard	0,6	0,121	-1	0,00	0,60

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.17. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.CMP

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AInE.CMP	Indicatorul analitic prevederile pachetului de politici contabile al societății pentru aplicarea metodei costului mediu ponderat	0,55	0,089	-1	0,00	0,55

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.18. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.AM.DURATA

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AInE.AM.DURATA	Indicatorul analitic amortizarea activelor corporale în cadrul politicilor contabile	0,9	0,088	-1	0,00	0,90

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.19. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.CONSERVARE

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AInE.CONSERVARE	Indicatorul analitic aplicarea procedeeului de conservare a activelor corporale, pachetul de politici contabile prevede	0,3	0,046	1	0,30	0,00

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.20. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.AM.MDF.DUR

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AInE.AM.MDF.DUR	Indicatorul analitic reglementarea în pachetul de politici contabile a motivării modificării duratei de amortizare a activelor corporale	0,6	0,044	1	0,60	0,00

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.21. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.SCOT.EV

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AInE.SCOT.EV	Indicatorul analitic scoaterea din evidență a activelor imobilizate	0,5	0,082	-1	0,00	0,50

Partial Regression Plot
Dependent Variable: NAInE.UTILIZ.MPC

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.22. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.AM.CONSECVENTA

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AInE.AM.CONSECV NTA	Indicatorul analitic criteriul consecvenței metodelor de amortizare adoptate în pachetul de politici contabile	0,77	0,165	-1	0,00	0,77

Partial Regression Plot
Dependent Variable: NAInE.UTILIZ.MPC

Sursa: elaborare autor

Tabelul A.8.23. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.AM.MDF.MET

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AlnE.AM.MDF.MET	Indicatorul analitic prevederile pachetului de politici contabile în ceea ce privește permisivitatea modificării metodei de amortizare	0,48	0,056	1	0,48	0,00

Sursa: elaborare autor

Tabelul A.8.24. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.SCOT.EV.CH

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AlnE.SCOT.EV.CH	Indicatorul analitic înregistrarea (suplimentar valorii neamortizate) la scoaterea din evidență a activelor corporale	0,45	0,05	1	0,45	0,00

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.25. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.RISC.TR

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AInE.RISC.TR	Indicatorul analitic evaluarea riscurilor tranzacțiilor cu instrumente financiare	0,47	0,046	1	0,47	0,00

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.26. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.CTR.INT

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AInE.CTR.INT	Indicatorul analitic momentul înregistrării rezultatului controlului intern	0,48	0,087	-1	0,00	0,48

Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.27. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.CTR.INT.DEF

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AInE.CTR.INT.DEF	Indicatorul analitic impactul evaluării deficiențelor constatate la controlul intern	0,65	0,059	1	0,65	0,00

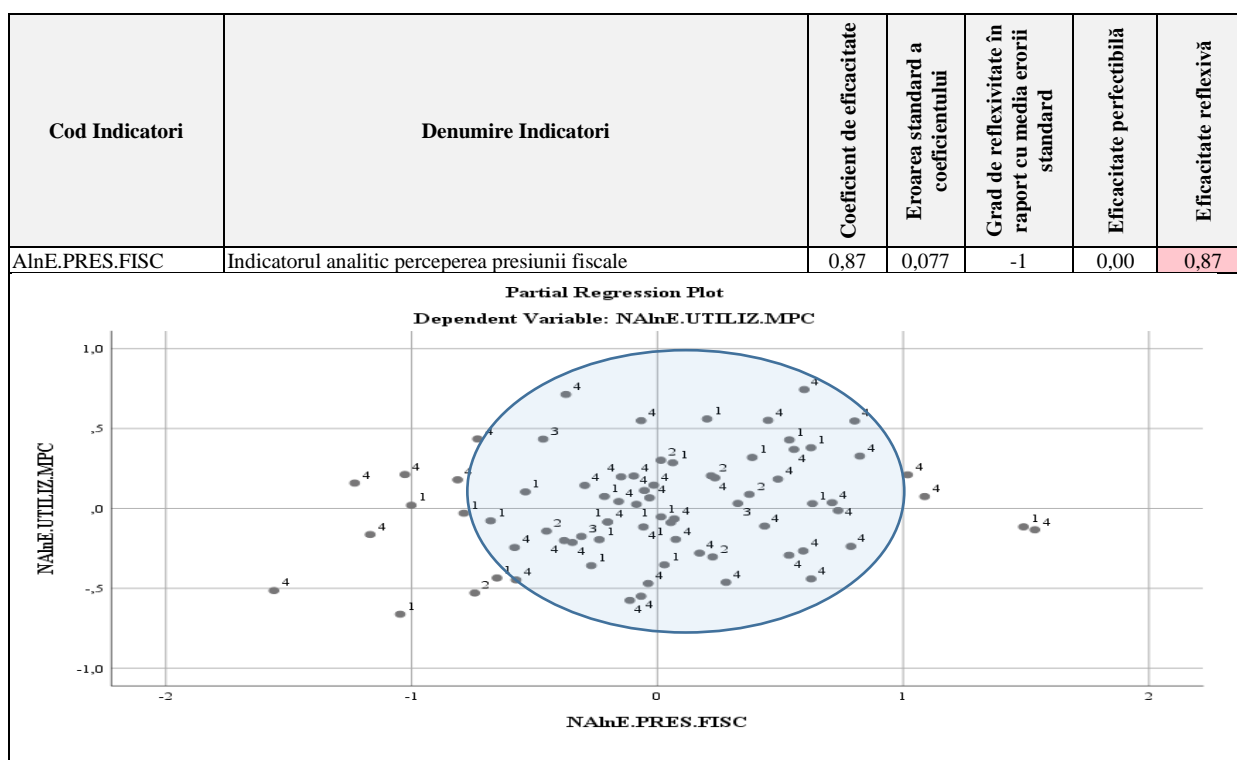
Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.28. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.POL.FISC

Cod Indicatori	Denumire Indicatori	Coefficient de eficacitate	Eroarea standard a coeficientului	Grad de reflexivitate în raport cu media erorii standard	Eficacitate perfectibilă	Eficacitate reflexivă
AInE.POL.FISC	Indicatorul analitic impactul eficienței politicii fiscale evaluate prin prisma pachetului de politici contabile	0,67	0,055	1	0,67	0,00

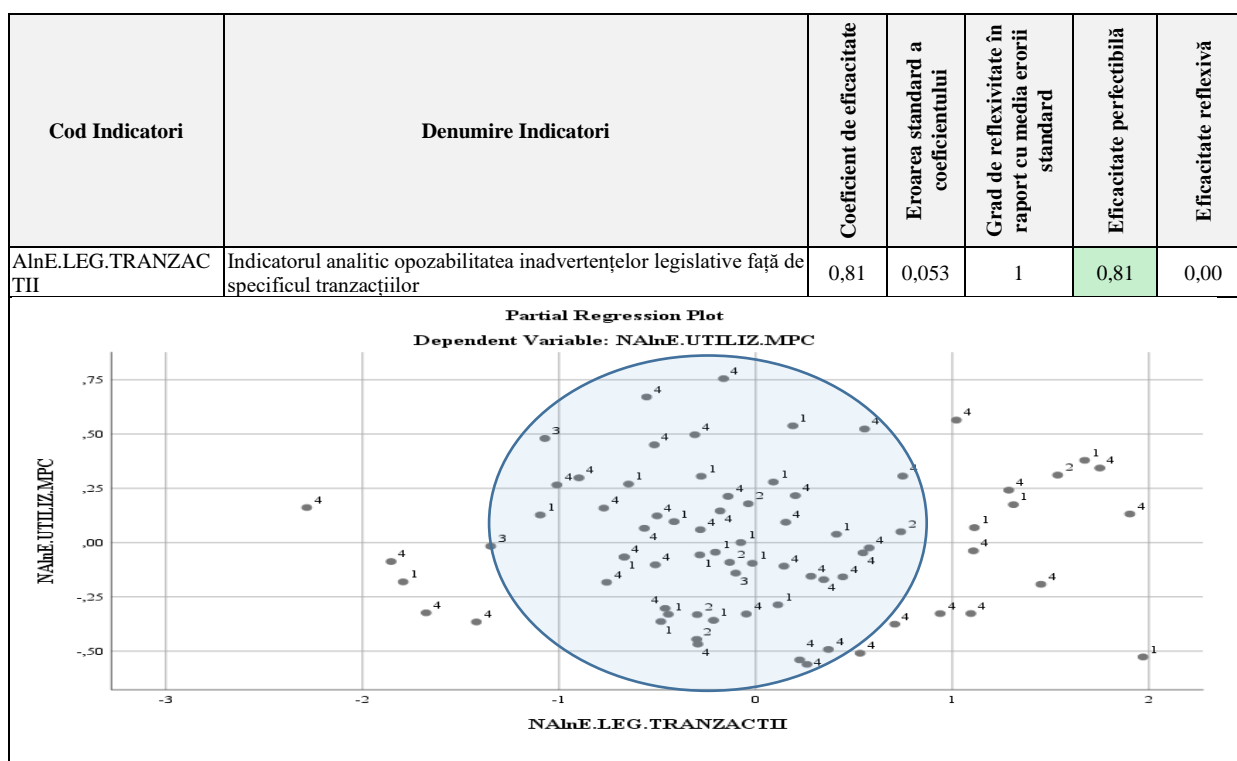
Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.29. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.PRES.FISC



Sursa: elaborat de autor

Tabelul A.8.30. Tabloul limitelor de vulnerabilitate al indicatorului AInE.LEG.TRANZACTII



Sursa: elaborat de autor

Informații financiare utilizate la proiecția modelului econometric de analiză a procedurilor de corectare a erorilor contabile identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare datei raportării

LIBERTY GALATI S.A.

INREGISTRAT din data 18 Februarie 1991

Date de contact
 Informații de identificare și locația pe harta LIBERTY GALATI S.A.

Cod fiscal:	1639739
Nr. registrul comerțului:	J17/21/1991
Adresa:	Calea SMIRDAN, nr. 1
Localitate:	Galati
Judet:	Judetul Galati
Telefon:	40236801331
Fax:	40342875881

Fig. A.9.1. Elemente de identificare a companiei Liberty Galați S.A.

Sursa: www.topfirme.ro

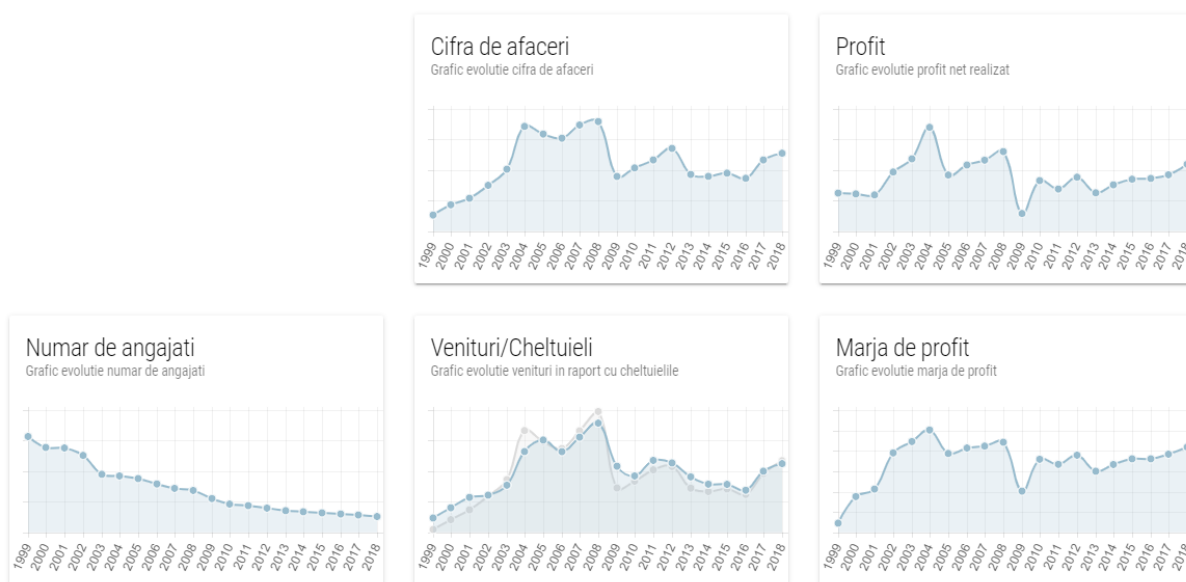


Fig. A.9.2. Dinamica principalilor indicatori economici ai societății Liberty Galați S.A.

Sursa: elaborat de autor în baza www.topfirme.ro

Competitori

Cifra de afaceri

Top national	Top judet	Top localitate	Top national CAEN	Top judet CAEN	Top localitate CAEN
1. AUTOMOBILE-DACIA SA	1. LIBERTY GALATI S.A.	1. LIBERTY GALATI S.A.	1. LIBERTY GALATI S.A.	1. LIBERTY GALATI S.A.	1. LIBERTY GALATI S.A.
2. OMV PETROM MARKETIN...	2. ARABESQUE SRL	2. ARABESQUE SRL	2. TMK - REȘIȚA SA	2. TITAN STEEL 1921 SRL	2. TITAN STEEL 1921 SRL
3. OMV PETROM SA	3. MAIRON GALATI SA	3. MAIRON GALATI SA	3. COS TÂRGOVIȘTE S.A.		
⋮	4. PRUTUL SA	4. PRUTUL SA	4. ARCELORMITTAL HUNEDO...		
19. MEGA IMAGE SRL	5. SANTIERUL NAVAL DAME...	5. SANTIERUL NAVAL DAME...	5. DONALAM SRL		
20. AUCHAN ROMÂNIA SA	6. BELOR ROMANIA SOCIETA...	6. BELOR ROMANIA SOCIETA...	6. ASO CROMSTEEL S.A.		
21. METRO CASH & CARRY R...	7. COMPANIA DE NAVIGATIE...	7. COMPANIA DE NAVIGATIE...	7. DUCTIL STEEL S.A.		
22. LIBERTY GALATI S.A.	8. NEXT ENERGY PARTNERS ...	8. NEXT ENERGY PARTNERS ...	8. DOOSAN IMGB S.A.		
23. SOCIETATEA NATIONALA...	9. MAIRON TUBES S.R.L.	9. MAIRON TUBES S.R.L.	9. DAN STEEL GROUP BECLE...		
24. SAMSUNG ELECTRONICS...	10. BAUROM CONSTRUCT SRL	10. BAUROM CONSTRUCT SRL	10. ERODEMIR-ROMANIA S.R.L.		
25. SOCIETATEA DE PRODUC...	11. ANGHEL N.G. SRL	11. ANGHEL N.G. SRL	11. FERAL SRL		

Profit net

Top national	Top judet	Top localitate	Top national CAEN	Top judet CAEN	Top localitate CAEN
1. OMV PETROM SA	1. LIBERTY GALATI S.A.	1. LIBERTY GALATI S.A.	1. LIBERTY GALATI S.A.	1. LIBERTY GALATI S.A.	1. LIBERTY GALATI S.A.
2. SOCIETATEA DE PRODUCE...	2. INTFOR SA	2. INTFOR SA	2. ASO CROMSTEEL S.A.	2. TITAN STEEL 1921 SRL	2. TITAN STEEL 1921 SRL
3. SOCIETATEA NATIONALA ...	3. MAIRON GALATI SA	3. MAIRON GALATI SA	3. DONALAM SRL		
⋮	4. ARABESQUE SRL	4. ARABESQUE SRL	4. TMK - REȘIȚA SA		
30. ALRO SA	5. SANTIERUL NAVAL DAME...	5. SANTIERUL NAVAL DAME...	5. ERODEMIR-ROMANIA S.R.L.		
31. ORANGE ROMANIA SA	6. PHOENIX SLAG SERVICES ...	6. PHOENIX SLAG SERVICES ...	6. TITAN STEEL 1921 SRL		
32. HELLA ROMÂNIA SRL	7. CRIOMECC SA	7. CRIOMECC SA	7. SIDERCA SA		
33. LIBERTY GALATI S.A.	8. LIBERTY TUBULAR PRODU...	8. LIBERTY TUBULAR PRODU...	8. CUIUL SRL		
34. SAP ROMANIA SRL	9. NEIDAN S.R.L.	9. NEIDAN S.R.L.	9. RESIDER CO SRL		
35. Holcim (Romania) SA	10. BUREAU VERITAS ROMĂ...	10. BUREAU VERITAS ROMĂ...	10. BRAILANO SRL		
36. REGIA NATIONALA A PA...	11. IULICRIS RECYCLING SRL	11. STAER INTERNATIONAL ...	11. ASO INDUSTRIAL GRATI...		

Fig. A.9.3. Poziția în clasamentul economic a societății Liberty Galați S.A.

Sursa: elaborat de autor în baza www.topfirme.ro

Impozit pe profit (data luarii in evidenta):	18-02-1991
Impozit pe veniturile micrintreprinderilor (data luarii in evidenta):	NU
Accize (data luarii in evidenta)	01-02-2002
Taxa pe valoare adaugata (data luarii in evidenta)	01-07-1993
Contributia la asigurari sociale (data luarii in evidenta)	01-01-2018
Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator (data luarii in evidenta):	01-01-2018
Contributia de asigurari pentru somaj (data luarii in evidenta):	
Contributia angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creantelor sociale (data luarii in evidenta):	
Contributia pentru asigurari de sanatate (data luarii in evidenta):	01-01-2018
Contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice (data luarii in evidenta):	
Taxa jocuri de noroc (data luarii in evidenta):	NU
Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor (data luarii in evidenta):	01-01-2003

Fig. A.9.4. Date privind vectorul fiscal al Liberty Galați S.A.

Sursa: elaborat de autor în baza www.topfirme.ro

Construirea Dosarului prețurilor de transfer pe baza procedurilor contabile privind părțile afiliate, parte a pachetului de politici contabile

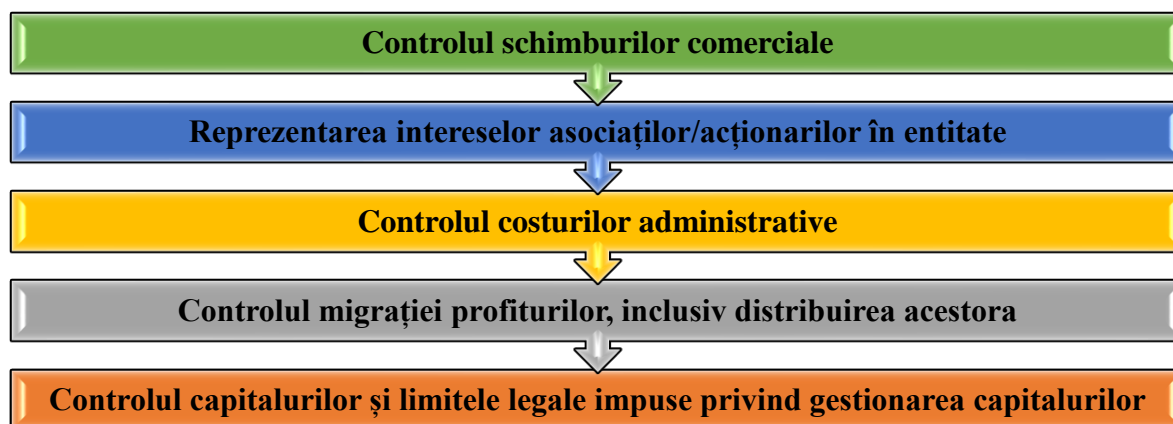


Fig. A.10.1. Diagrama de control a elementelor economice semnificative

Sursa: elaborat de autor

Analiza lanțurilor global valorice reprezintă un element de securitate economică, acesta îndeplinind și funcția de predictibilitate a riscului prin componenta sa previzională, având ca efect producerea de instrumente care să ajusteze ex-ante sau ex-cost riscul fiscal. Etapele analizei lanțurilor global valorice sunt prezentate în Figura A.10.2. de mai jos:

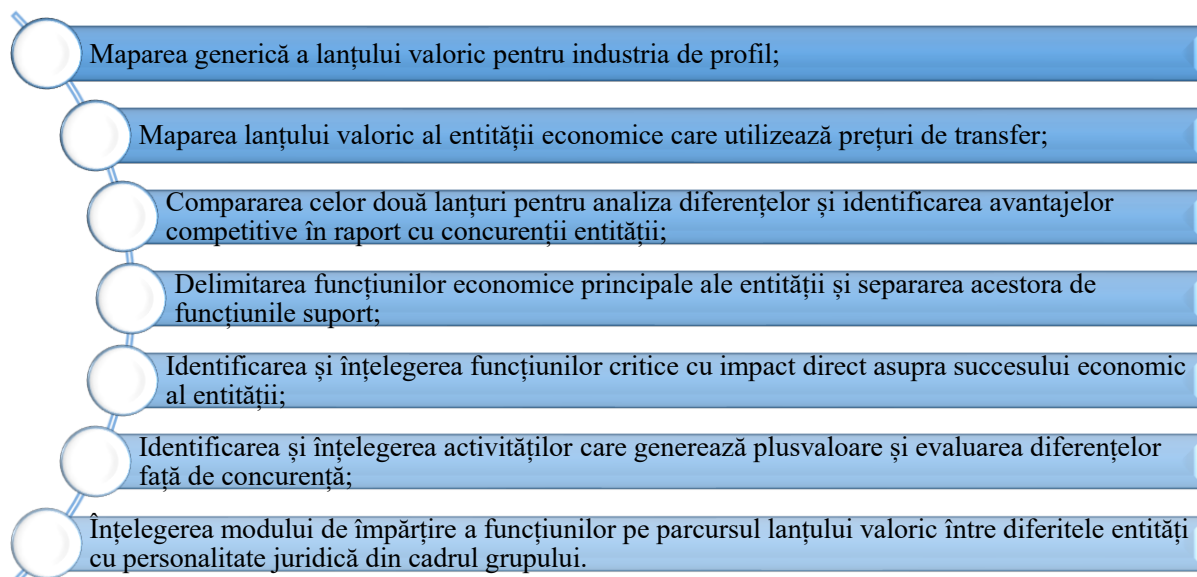


Fig. A.10.2. Etapele analizei lanțurilor global valorice

Sursa: elaborat de autor

În Figura A.10.3. am prezentat impactul diferitelor operațiuni asupra prețului unui produs în condițiile afilierii entităților și a transferului de prețuri pe componentele de bază ale produsului.

Dezvoltare economică	Inovare – dezvoltare de active intangibile		Aprovizionare de active și stocuri de materii prime		Finalizare producție	Maturitate de piață - dezvoltare
Lanț global valoric	Cercetare dezvoltare	Proiectare	Producție	Promovare	Distribuție	Servicii post vânzare
Grupul 1 de entități afiliate						
	Entitate afiliata 1	Entitate afiliata 2	Entitate afiliata 3			
	Risc asumat mare	Risc asumat mediu	Risc asumat moderat			
	Profit estimat (beneficiu prezumat la prag maximal)	Profit estimat (beneficiu prezumat rezultat prin aplicarea principiului lungimii de braț)	Profit estimat (beneficiu prezumat la prag minimal)			
Grupului 2 de entități afiliate						
	Entitate afiliată 1	Etapă externalizată	Entitate afiliată 2	Etapă externalizată	Entitate afiliată 3	
	Risc asumat mare	Risc asumat minim	Risc asumat mediu	Risc asumat minim	Risc asumat moderat	
	Profit estimat (beneficiu prezumat la prag maximal)	Profit estimat minimal (tinde la 0)	Profit estimat (beneficiu prezumat rezultat prin aplicarea principiului lungimii de braț)	Profit estimat minimal (tinde la 0)	Profit estimat (beneficiu prezumat la prag minimal)	
Grupului 3 de entități afiliate						
	Etapă externalizată	Entitate afiliată 1, Entitate afiliată 2 și Entitate afiliată 3				
	Risc asumat minim	Risc asumat mediu				
	Profit estimat minimal (tinde la 0)	Profit estimat (beneficiu prezumat rezultat prin aplicarea principiului lungimii de braț)				

Fig. A.10.3. Lanțul valoric al unui produs în cadrul diferitelor asocieri de firme

Sursa: elaborat de autor

Metodologia de constituire este complexă, vizează aspecte legislative, comerciale și etice și presupune un volum de muncă ridicat și o anumită experiență în ceea ce privește utilizarea prețurilor de transfer.

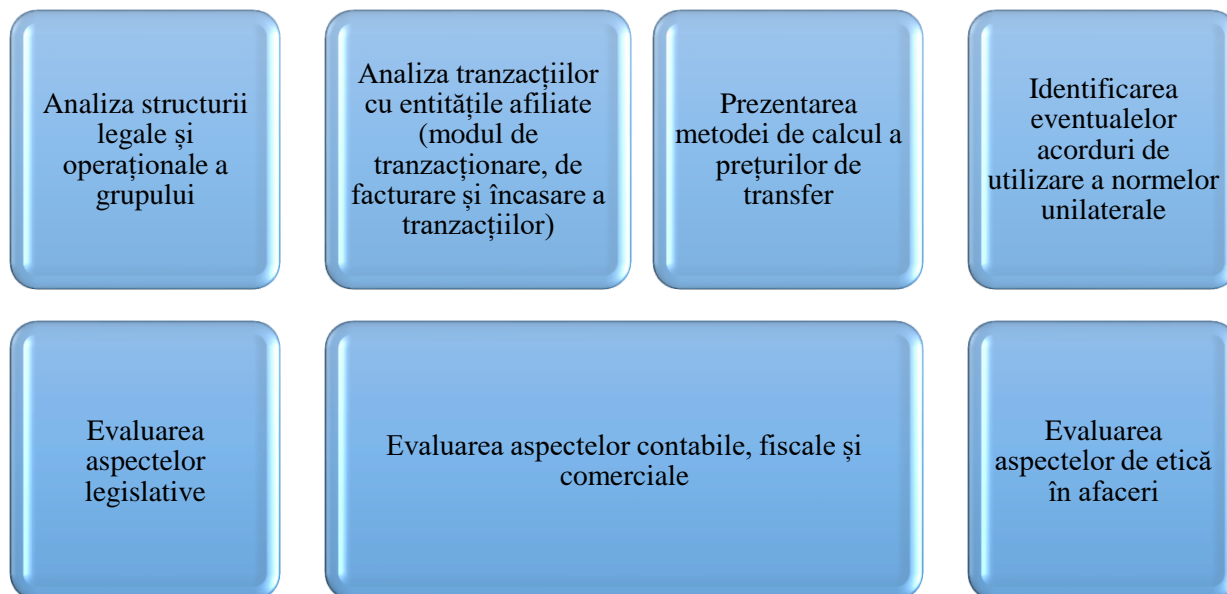


Fig. A.10.4. Aspecte metodologice analizate cu ocazia întocmirii dosarului

Sursa: elaborat de autor

În conformitate cu Ghidul de prețuri de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale redactat de OECD (Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică) există mai multe metode care sunt utilizate pentru întocmirea Dosarului prețurilor de transfer. Diagrama metodelor este prezentată în Figura A.10.5.:

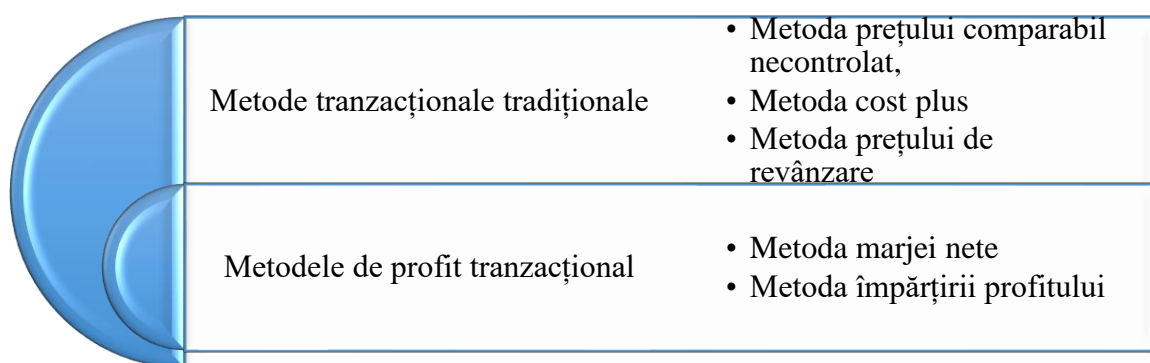


Fig. A.10.5. Metode de calcul al prețurilor de transfer

Sursa: elaborat de autor

Căutarea tranzacțiilor comparabile (Figura A.10.9.) are ca fundament câteva criterii de segregare a masei de tranzacții, raportate pe unele platforme (exemplu baza de date Amadeus) cum ar fi:



Fig. A.10.6. Segregarea identificării tranzacțiilor comparabile

Sursa: elaborat de autor

Dosarul prețurilor de transfer conține o parte de concluzii, care identifică pe scurt principalele elemente de influență asupra tranzacțiilor și rezultatele succinte ale analizei economice privind metoda utilizată, indicatorul de profitabilitate și rezultatele analizei pentru fiecare bun sau serviciu care a făcut obiectul tranzacțiilor între părți afiliate, inclusiv justificarea economică a tranzacțiilor cu valoare ne semnificativă. Metodologia de constituire a dosarului prețurilor de transfer a căpătat o relevanță metodologică prin standardizarea etapelor de realizare a acestuia, generând efecte economice prin creșterea transparenței economice a entităților care practică tranzacții controlate; monitorizarea riscului asumat în raport cu riscul existent la data tranzacției și stabilitate financiară în cazul operațiilor de control fiscal prin raportare la o bază metodologică concretă, demonstrabilă și justificabilă în condițiile unui eventual litigiu fiscal. Pe de altă parte întocmirea dosarului prețurilor de transfer se regăsește în pachetul de politici contabile ca și capitol distinct în condițiile în care entitatea este afiliată unui grup economico-financiar.

Acte de implementare

S.C. RO.MAR CONSULTING & SERVICES S.R.L.

CIF: RO 27806318

Nr. Reg. Com.: J33/751/2010

Adresa: com. Șcheia, sat Sfântu Ilie,

str. Florilor, nr. 6D5, jud. Suceava

Act

**de implementare a rezultatelor investigațiilor științifice efectuate de către
d-na ZLATI Monica-Laura pentru conferirea titlului de doctor in economie cu tema
„Analiza și evaluarea pachetului de politici contabile prin metode și proceduri statistice”**

Prin prezentul act confirmăm, implementarea propunerilor fundamentate în baza cercetărilor științifice, în special, în domeniul manualului de politici contabile.

În domeniul îmbunătățirii manualului de politici contabile au fost analizați și perfecționați:

- Indicatorii analitici de aplicare a politicilor contabile în relație cu elementele patrimoniale, precum depreciere/pierdere de valoare a activelor;
- Indicatorii analitici de opțiune (constatarea în exercițiul curent a erorilor și/sau omisiunilor produse în exercițiul precedent) sau a indicatorilor de opțiune privind evaluările agregate uzual în funcție de specificul tranzacțiilor societății;
- Indicatorii analitici de oportunitate a utilizării metodelor și practicilor contabile (ex. utilizarea metodei de evaluare a bunurilor la cost istoric);
- Indicatorii analitici privind tratamentul unor elemente constatate ca urmare a unor măsuri de control (ex. diferențele negativ valorice).

Apreciem în mod deosebit structura logică a metodologiei care prezintă elemente clare ușor de integrat în aplicațiile informatice pe care compania le utilizează în mod frecvent.

Rezultatele obținute ne motivează pentru realizarea unei aplicații informatice de optimizare a itemilor, fiind obținute rezultate experimentale relevante în activitatea de observare practică a procedurilor propuse.

Administrator,

CIUBOTARIU MARIUS-SORIN



EURO INFO EXPERT FLOREA SRL
CIF: 35042939
Sediul: Com. Cavadinesti, 431, BI.4AP, AP.4, CAM 3
Județul: Galați
Telefon 0754408153
e-mail: floreaandrei@yaho.com



Nr. înregistrare 64 / 28.04.2022

Act cu privire la implementarea rezultatelor cercetărilor științifice efectuate de către d-na ZLATI Monica-Laura, doctoranda la ASEM, pentru conferirea titlului de doctor in economie cu tema „Analiza și evaluarea pachetului de politici contabile prin metode și proceduri statistice”

Prezentul act confirmă, implementarea propunerilor bazate pe cercetările științifice, în special, în domeniul trasabilității manualului de politici contabile ca parte principală de organizare a activităților contabile, precum și de recunoaștere a informației contabile.

În urma aplicării propunerilor a fost revăzută și modificată complianța aplicativă a manualului de politici contabile care a presupus:

- Revizuirea indicatorilor de utilitate a procedurilor formalizate (cum ar fi procedura de inventariere) și a indicatorilor analitici de utilizare a procedurilor reglementate legislativ prin norme specifice (precum utilizarea metodelor de amortizare sau de evaluare);
- Revizuirea indicatorilor analitici de evaluare a eficienței manualului de politici contabile, de percepere a presiunii fiscale sau cele privind utilizarea tratamentelor contabile a diferențelor negative constatate în gestiune;
- Revizuirea indicatorilor analitici privind recunoașterea și utilizarea în practică a principiilor contabile în relație cu prioritizarea impactului aplicării acestora asupra sustenabilității economice a entității;
- Revizuirea indicatorilor analitici de evaluare a elementelor bilanțiere cu caracter subiectiv (ieșirea de stocuri fungibile/confundabile);

Aplicarea în practică a măsurilor menționate mai sus, ne permite îmbunătățirea activității economice și oferire unor servicii de calitate clienților, dat fiind că societatea noastră oferă servicii de contabilitate și expertiză contabilă clienților. Implementarea noilor proceduri contabile revizuite a fost de un real folos entității care în acest context a beneficiat de un plus managerial în admirarea riscurilor afacerii și monitorizarea acestora prin intermediul procedurilor contabile.

În cadrul serviciilor oferite clienților s-a constatat un plus de fiabilitate în oferirea soluțiilor de monitorizare a riscului și reducerea elementelor de fraudă și eroare crescând astfel calitatea informației contabile.



Director General,
Expert Contabil
Ec. Florea Andrei-Mirela



LEXPERT AUDIT S.R.L.

Adresa: STR NAVELOR NR 851, oras Galati, judetul Galati R.C. Galati : J17/11/2011; CIF: RO 27883213; E-mail lexexpert@lice.com; Fax: 0372872240 Tel office: 0236 412324 Mobil:0752128071 Membru Camera Auditorilor din Romania cu licenta nr 1047/2011, Membru Corpul Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati din Romania, cu licenta nr 8889/2014 Certificari: ISO 9001:2015 si ISO 27001:2006

Nr inreg...112../09.06.2022

Proces verbal privind

implementarea propunerilor și rezultatelor investigațiilor științifice ale doctorandei ASEM

d-na ZLATI Monica-Laura pentru conferirea titlului de doctor in economie cu tema

„Analiza și evaluarea pachetului de politici contabile prin metode și proceduri statistice”

Prin prezentul act se confirmă, implementarea propunerilor bazate pe cercetările științifice, în special, în domeniul corelării procedurilor de corectare a erorilor contabile identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare bilanțului cu previzionarea riscului financiar.

Apreciem ca pozitivă metodologia de testare a riscului financiar de către doctorandă, metodologie care a fost implementată cu succes și integrată modulului informatic cu care firma noastră de audit efectuează testările în cadrul misiunilor de audit. Implementarea practica a metodologiei propuse de doctoranda Zlati Monica Laura ne-a permis să constatăm următoarele:

- Riscul asociat cu unii indicatori economico-financiar este cu atât mai mare cu cât volatilitatea informațiilor financiare cumulate, în raport cu capitalul propriu, este mai mare;
- Elementele reflectate în activul financiar pot fi corectate prin aplicarea ajustărilor relevante după o analiză de impact a dematerializării acestora;
- Elementele reflectate în pasivul financiar sunt mai volatile și pot fi corectate aplicând ajustări la tipul de provizioane numai după o analiză de impact a relației: Volatilitate - Volatilitate macroeconomică;
- Erorile contabile adecvat ajustate sunt generatoare de stabilitate și creștere, prin creșterea încrederii utilizatorilor situațiilor financiare în contextul integrării tuturor ajustărilor generate de model.

Aplicarea metodologiei în auditurile efectuate asupra unor companii care utilizează provizioane prin politicile contabile adoptate a reliefat vulnerabilitățile legate de contabilizarea diferențelor între valoarea raportată a capitalurilor proprii și valoarea reală a acestora. Aceste aspecte ne-au ajutat să furnizăm clienților servicii mai complete în special pe parte de analiză a riscului, și să dezvoltăm sustenabilitatea economică a entității inclusiv prin creșterea gradului de satisfacție a clienților.

Auditor coordonator
jur.ec. Aurelian Constantin





Act cu privire la implementarea rezultatelor cercetărilor științifice efectuate de către doctoranda ASEM ZLATI Monica-Laura, pentru conferirea titlului de doctor în economie cu tema „Analiza și evaluarea pachetului de politici contabile prin metode și proceduri statistice”

Acest document relevă validitatea implementării propunerilor bazate pe cercetările științifice în domeniul practicilor de politici contabile reglementate de Standardele Internaționale de Raportare Financiară care stau la baza organizării activităților contabile și a raportării financiare.

În urma aplicării propunerilor a fost testată și implementată complianța aplicativă a politicilor contabile care a constat în:

- Evaluarea procedurilor formalizate în special a procedurilor cu impact patrimonial și a indicatorilor analitici de utilizare a acestora în conformitate cu prevederile Standardelor Internaționale de Raportare Financiară;
- Evaluarea indicatorilor analitici de eficiență a politicilor contabile, inclusiv a celor cu impact fiscal, calculul indicatorilor de risc fiscal și utilizarea tratamentelor contabile de recunoaștere a elementelor de fraudă și eroare;
- Aplicarea principiilor contabile și prioritizarea impactului asupra dezvoltării activității economice;
- Revizuirea indicatorilor analitici de evaluare a elementelor bilanțiere cu caracter subiectiv (ieșirea de stocuri fungibile/confundabile).

Implementarea abordării de mai sus a ajutat compania în revizuirea și updatarea politicilor contabile într-o manieră eficientă și eficace, cu un pronunțat caracter practic, entitatea noastră fiind în măsură să își îmbunătățească aspectele vulnerabile privind recunoașterea elementelor de risc financiar și fiscal. Totodată, am beneficiat de un plus managerial privind modul de organizare a contabilității primare, creșterea calității informației contabile și întocmirea unor situații financiare mai fiabile.

Implementarea practică a soluțiilor propuse de doctorandă ne-a permis îmbunătățirea activității. Pentru aceasta apreciem în mod deosebit valoarea soluțiilor și a demersurilor propuse care au fost de un real folos societății noastre.

Director General



Cristina DOLGHI

Compania "Intact Asigurări Generale" S.A.
Adresa juridică: str. Maria Cebotari, 55, mun. Chișinău MD-2012
Adresa de corespondență: str. Maria Cebotari, 55, mun. Chișinău MD-2012
tel.: (+373 22) 26-01-26; fax: (+373 22) 26-01-01
web: www.intact.md e-mail: office@intact.md

IDNO: 1003600062730
capital social: 28 600 000 MDL
IBAN: MD37AG000000022512460256 MDL
BC Moldova-Agroindbank S.A., Cod bancar: AGRNMD2X
Chișinău, str. Constantin Tanase 9



ISP INTER SRL

57/1 Banulescu Bodoni str., of. 104, MD 2005, Chisinau, Moldova

Mob.: +373 69 84 77 71; Tel./Fax.: +373 22 85 69 96; E-mail: info.ispgroup@gmail.com.

www.ispgroup.com.ua

**Act privind
implementarea propunerilor și rezultatelor investigațiilor științifice ale doctorandei ASEM
d-na ZLATI Monica-Laura pentru conferirea titlului de doctor in economie cu tema
„Analiza și evaluarea pachetului de politici contabile prin metode și proceduri statistice”**

Prezentul act confirmă implementarea propunerilor bazate pe cercetările științifice ale doctorandei în domeniul contabilității, utilizând procedurile contabile ca instrument fiabil în demersul de corectare a erorilor contabile identificate cu ocazia evenimentelor ulterioare bilanțului cu previzionarea riscului financiar.

Metodologia de testare a riscului financiar de către doctorandă este utila, fiabilă și facil de implementat în sistemul informatic al companiei, doctoranda propunând unele ajustări ale metodelor folosite anterior cu privire la gestiunea riscurilor, evaluarea contractelor și metodologia de creditare.

Implementarea practica a metodologiei propuse de doctoranda Zlati Monica Laura a condus către următoarele rezultate:

- Există o relație direct proporțională între riscul asociat indicatorilor economico-financiari și capitalul propriu, fiind importante în acest context modul de evaluare al pasivelor și de recunoaștere a profiturilor;
- Analiză de impact a dematerializării elementele de activ (active financiare) a demonstrat faptul că ajustările pot fi efectuate doar pe baze relevante în contextul menținerii unui risc fiscal în parametrii acceptabili;
- Analiza de impact a relației: Volatilitate - Volatilitate macroeconomică a condus la determinarea riscului de volatilitate a pasivelor financiare și a permis înțelegerea corectă a posibilității de ajustare a acestora;
- Erorile contabile adecvat ajustate sunt generatoare de stabilitate și creștere, prin creșterea încrederii utilizatorilor situațiilor financiare în contextul integrării tuturor ajustărilor generate de model.

Aplicarea metodologiei propusă de doctorandă este extrem de utilă în contextul actual al crizei economice și financiare, care a condus la creșterea riscului financiar și a unor elemente disturbatoare pentru buna funcționare a activității economice a companiei. Conștientizarea riscului este, în opinia noastră, un demers semnificativ pentru politicile manageriale, acestea putând fi mai bine adaptate situației actuale, reducându-se astfel costurile crizei. Apreciem că această abordare ne-a ajutat în mod practic să determinăm aspectele vulnerabile ale contabilității riscului la nivelul companiei noastre, iar politicile contabile au fost valorizate pe subiectul riscului economic.

Director ISP Inter SRL: Gavrilita Ion

(semnatura)



15.03.2022

Diplome și premii

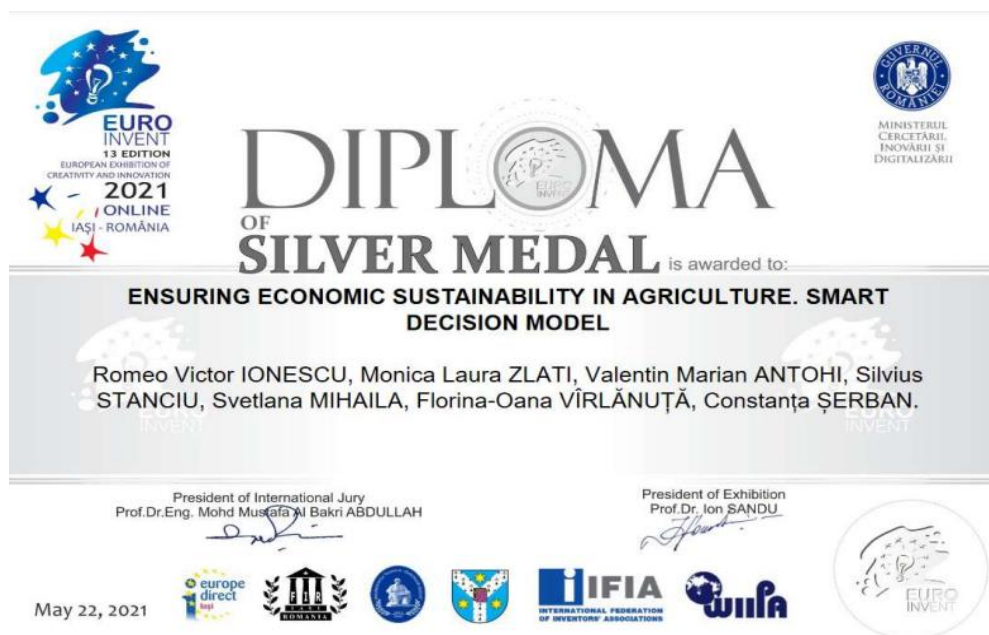


Fig. A.12.1. European Exhibition of Creativity and Innovation „EUROINVENT”: Iași, România, 2021; *Premiul II și Medalia de Argint pentru cercetarea: „Ensuring economic sustainability in agriculture. Smart decision model”*



Fig. A.12.2. Expoziția Internațională de Inventții „Inventica 2019”: Iași, România, 2019; *Premiul I și Medalia de Aur pentru cercetarea: „Deminuation of inequalities as a factor of sustainable development: analysis through the econometric models”*



Fig. A.12.3. EUROINVENT – European Exhibition of Creativity and Innovation: Iasi, România, 2019; Premiul III și Medalia de bronz pentru cercetarea: „Deminuation of inequalities as a factor of sustainable development: analysis through the econometric models”



Fig. A.12.4. Medalia de Aur, Salonul Inovării și Cercetării UGAL INVENT 2021, Ediția a V-a pentru cercetarea „Ensuring economic sustainability in agriculture. Smart decision model”



Fig. A.12.5. Certificat AGEPI seria O nr. 6699 din 08.10.2020 pentru cercetarea: *“Ensuring economic sustainability in agriculture. Smart decision model”*



Fig. A.12.6. Certificat AGEPI seria OS 6294 din 12.03.2019, pentru cercetarea: *„Deminuation of inequalities as a factor of sustainable development: analysis through the econometric models”*

Subprogram 1.1 - Resurse Umane - Premiera rezultatelor cercetării - Articole, Competiția 2020
 Lista 1 - Cereri primite pentru articole publicate în anul 2019 și 2020 - 19.10.2020, ora 10.00

Nr. crt.	Cod depunere	Nume autor	Prenume autor	Titlu articol	Anul publicării articolului	Suma solicitată (lei)	Data finalizării cererii
2798	PN-III-P1-1.1-PRECISI-2020-47406	Secelean	Nicolae Adrian	Generalized F-Contractions on Product of Metric Spaces	2019	6,000.00	2020-10-16 13:39:20
2799	PN-III-P1-1.1-PRECISI-2020-47409	Crisan	Luminita	Partial Least Squares Discriminant Analysis and 3D Similarity Perspective Applied to Analyze Comprehensively the Selectivity of Glycogen Synthase Kinase 3 Inhibitors	2020	6,000.00	2020-10-16 13:40:33
2800	PN-III-P1-1.1-PRECISI-2020-47412	Stoian	Andrei Bogdan	Investigation of High Voltage Anodic Plasma (HVAP) Ag-DLC Coatings on Ti50Zr with Different Ag Amounts	2019	2,000.00	2020-10-16 13:41:50
2801	PN-III-P1-1.1-PRECISI-2020-47415	Ionicioiu	Radu	OAM tomography with Heisenberg-Weyl observables	2020	6,000.00	2020-10-16 13:41:59
2802	PN-III-P1-1.1-PRECISI-2020-47416	VLADOIU	RODICA	Synthesis and Characterization of Complex Nanostructured Thin Films Based on Titanium for Industrial Applications	2020	2,000.00	2020-10-16 13:43:30
2803	PN-III-P1-1.1-PRECISI-2020-47419	Valentin Marian	Antoși	Attracting European Funds in the Romanian Economy and Leverage Points for Securing their Sustainable Management: A Critical Auditing Analysis	2020	2,000.00	2020-10-16 13:43:58
2804	PN-III-P1-1.1-PRECISI-2020-47422	Putz	Mihai Viorel	QSAR by Minimal Topological Difference(s): Post-Modern Perspectives	2020	6,000.00	2020-10-16 13:44:52
2805	PN-III-P1-1.1-PRECISI-2020-47425	Gradinaru	Simona	Impact of national policies on patterns of built-up development: an assessment over three decades	2020	6,000.00	2020-10-16 13:45:55
2806	PN-III-P1-1.1-PRECISI-2020-47427	Baias	Alina Ramona	Ulam stability of a successive approximation equation	2020	6,000.00	2020-10-16 13:46:21
2807	PN-III-P1-1.1-PRECISI-2020-47428	BORNEA	ANISIA-MIHAELA	Analysis of the Transient Regimes of a Detritation Facility Operation	2020	2,000.00	2020-10-16 13:46:51
2808	PN-III-P1-1.1-PRECISI-2020-47431	Viadescu	Alina	In vitro corrosion of titanium nitride and oxynitride-based biocompatible coatings	2020	2,000.00	2020-10-16 13:47:20
2809	PN-III-P1-1.1-PRECISI-2020-47433	BORNEA	ANISIA-MIHAELA	The Study of CECE Process for Low-Tritiated Liquid Waste Prior to Experimental Phase	2020	2,000.00	2020-10-16 13:48:24
2810	PN-III-P1-1.1-PRECISI-2020-47434	Baias	Alina Ramona	On the best Ulam constant of the second order linear differential operator	2020	6,000.00	2020-10-16 13:50:41
2811	PN-III-P1-1.1-PRECISI-2020-47437	Saica	Emilia-Adela	Some properties of plywood panels manufactured from combinations of thermally densified and non-densified veneers of different thicknesses in one structure	2019	2,000.00	2020-10-16 13:50:49

Fig. A.12.7. Competiția 2020 Premiera articolelor publicate, PN-III-P1-1.1-PRECISI 2020 – 47419 cu articolul: “Attracting European Funds in the Romanian Economy and Leverage Points for Securing their Sustainable Management: A Critical Auditing Analysis”

Subprogram 1.1 - Resurse Umane - Premiarea rezultatelor cercetarii - Articole, Competitia 2018
 Lista 12 - Cereri premiere depuse pentru articole publicate in anul 2018 - 29.11.2018, ora 16.00

Nr.Crt.	Cod depunere	Nume autor	Prenume autor	Titlu articol	Suma solicitata (lei)	Anul publicarii articolului	Data finalizare cerere
197	PN-III-P1-1.1-1-PRECISI-2018-29058	Mărginean	Cristina Oana	Atypical onset of total colonic Hirschsprung disease in a small female infant. A case report	2,000.00	2018	22.11.2018 22:34
198	PN-III-P1-1.1-1-PRECISI-2018-29062	Utoiu	Elena	Bee Collected Pollen with Enhanced Health Benefits, Produced by Fermentation with a Kombucha Consortium	6,000.00	2018	23.11.2018 10:40
199	PN-III-P1-1.1-1-PRECISI-2018-29065	Peptu	Catalina Anisoara	CONTROLLING THE RELEASE KINETICS OF CALCEIN LOADED LIPOSOMES FROM CHITOSAN/TANNIC ACID AND CHITOSAN/POLY(VINYL ALCOHOL)/TANNIC ACID HYDROGELS	2,000.00	2018	23.11.2018 11:09
200	PN-III-P1-1.1-1-PRECISI-2018-29067	Braicu	Cornelia	Differential Effect of Smoking on Gene Expression in Head and Neck Cancer Patients	2,000.00	2018	23.11.2018 13:21
201	PN-III-P1-1.1-1-PRECISI-2018-29071	Farcas	Andreea	New safety signals assessed by the Pharmacovigilance Risk Assessment Committee at EU level in 2014-2017	2,000.00	2018	23.11.2018 13:29
202	PN-III-P1-1.1-1-PRECISI-2018-29074	Gulei	Diana	Phyto: A review of biomedical activities	6,000.00	2018	23.11.2018 13:41
203	PN-III-P1-1.1-1-PRECISI-2018-29077	Mitu	Maria	Mitigation effects on the explosion safety characteristic data of ethano/air mixtures in closed vessel	6,000.00	2018	23.11.2018 13:44
204	PN-III-P1-1.1-1-PRECISI-2018-29080	Toma	Octavian	Judd-Ofelt analysis of Eu3+ and Er3+ doped in ceramic BaGd2ZnO5	2,000.00	2018	23.11.2018 14:03
205	PN-III-P1-1.1-1-PRECISI-2018-29082	Stanciu	Silviu	<u>Reduced Inequalities as Factor of Sustainable Development: The Analysis Under Econometric Models</u>	2,000.00	2018	23.11.2018 14:55
206	PN-III-P1-1.1-1-PRECISI-2018-29083	Dumitrache	Mirabela	Ocular thelaziosis due Thelazia callipaeda (Spirurida: Thelazidae) in Romania: first report in domestic cat and new geographical records of canine cases	2,000.00	2018	23.11.2018 15:38
207	PN-III-P1-1.1-1-PRECISI-2018-29086	Stanciu	Silviu	Reduced Inequalities as Factor of Sustainable Development: The Analysis Under Econometric Models	2,000.00	2018	23.11.2018 16:16
208	PN-III-P1-1.1-1-PRECISI-2018-29089	Bala	Camelia	Significance Testing and Multivariate Analysis of Datasets from Surface Plasmon Resonance and Surface Acoustic Wave Biosensors: Prediction and Assay Validation for Surface Binding of Large Analytes	6,000.00	2018	23.11.2018 17:17
209	PN-III-P1-1.1-1-PRECISI-2018-29091	carja	gabriela	In-situ synthesis of Bi2O3 nanoparticles on ZnMeLDHs (Me:Al/Cr) frameworks for the photocatalytic O2 evolution from water under solar-light activation	6,000.00	2018	23.11.2018 18:29
210	PN-III-P1-1.1-1-PRECISI-2018-29092	Anghel	Laura-Alexandra	Medication adherence and persistence in patients with autoimmune rheumatic diseases: a narrative review	2,000.00	2018	23.11.2018 20:43

Fig. A.12.8. Competiția 2018 Premiarea articolelor publicate, PN-III-P1-1.1-PRECISI-2018-29082, cu articolul: “Reduced Inequalities as Factor of Sustainable Development: The Analysis Under Econometric Models, Development”

Declarația privind asumarea răspunderii

Subsemnata, declar pe răspundere personală că materialele prezentate în teza de doctorat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Numele, prenumele

SORICI (ZLATI), MONICA-LAURA

Semnătura



Data

07.11.2022

CV al autorului

ZLATI Monica Laura, 10 noiembrie, 1974
România, jud. Galați, oraș. Galați
Cetățenie română



Studiile superioare

Denumirea instituției de învățământ și sediul ei	Facultatea (secția)	Anul înmatriculării	Anul absolvirii	Specialitatea deținută	Numărul, seria diplomei
UDJ	FSEA	1993	1997	Licență Marketing	P0107972
UDJ	FSEA	1998	1999	Master Managementul negocierii Afacerilor	D008866
USV	FEAA	2018	2022	Doctorat Contabilitate	J0055600

Lucru prestat de la începutul activității de muncă

Data, luna, anul		Funcția, postul, statutul, etc (indicați instituția, organizația, întreprinderea, ministerul, departamentul)	Adresa organizației, întreprinderii
întrării în funcție	demisiei		
01.02.1998	22.08.2000	<i>Firma de investiții „S.V.M. SIT S.A.” Galați, Director Economic</i>	<i>Galați, Str. Domneasca Nr 24, CP 800001</i>
09.01.2001	31.05.2005	<i>Firma „Mittal Steel” SA, Economist in cadrul Serviciului Marketing, Biroul Planificare Costuri Bugete</i>	<i>Galați, Str. Smardan Nr 1, CP 800698</i>
01.05.2010	31.03.2015	<i>Grupul de firme „Econsulting” S.R.L., Galati, Analist economic</i>	<i>Galați, Str. Portului Nr 47, CP 800698</i>
31.03.2015	prezent	<i>Profesie liberală „Cabinet de Expertiza Zlati Monica Laura”</i>	<i>Galați, Str. Cristofor Columb Nr 50, CP 800664</i>
20.11.2015	prezent	<i>Firma de servicii „ZML IMOCONT EXPERT” S.R.L., administrator</i>	<i>Galați, Str. Ana Ipatescu Nr 18, CP 800323</i>
01.11.2018	prezent	<i>Spitalul Militar de Urgenta Dr Aristide Serfoti Galati</i>	<i>Galați, Str. Traian Nr 193, CP 800151</i>

Domeniul de activitate științifică – contabilitate

Demenii de interes științific – contabilitate, statistică, economie, piețe financiare

Lucrări științifice publicate – 30 publicații din care 2 cărți, 19 lucrări științifice, 7 participări la manifestări științifice, 2 certificate de proprietate intelectuală, 4 premii

Apartenență la Asociații Științifice: ARSR, ERSA, RSAI, ANEVAR

Cunoșterea limbilor străine: Engleză B1 (scris, citit, vorbit)

Date de contact: or. Galati, str. Bulevardul Dunarea nr 11 Bloc A9 Sc 1 Et 3 Ap 14
tel. +40 722 256 765, sorici_monica@yahoo.com