



Academia de Studii Economice
din Moldova



Universitatea „Ștefan cel
Mare” din Suceava, România



Stefan Batory Academy of
Applied Sciences, Skierniewice,
Poland



KPMG în Moldova

**PARTENER GENERAL: THE ASSOCIATION OF
CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS (ACCA)**



INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE ON ACCOUNTING, ISCA 2023 XII Edition

**Collection of scientific articles
Culegere de articole științifice**



**April 6-7 2023, Chisinau,
Republic of Moldova**

CZU: 657:378(082)(063)=135.1=111=161.1

I-58

Responsabilitatea pentru conținutul fiecărui articol aparține autorilor

DESCRIEREA CIP A CAMEREI NAȚIONALE A CĂRȚII DIN REPUBLICA MOLDOVA

International scientific conference on accounting : ISCA 2023 : 12 Edition, April 6-7 2023, Chisinau: Collection of scientific articles = Culegere de articole științifice / scientific committee: Alexandru Stratan [et al.]. – Chișinău : SEP ASEM, 2023. – 276 p. : fig., tab.

Cerințe de sistem: PDF Reader.

Antetit.: Academia de Studii Economice din Moldova [et al.]. – Texte: lb. rom., engl., rusă. – Rez.: lb. engl. – Referințe bibliogr. la sfârșitul art.

ISBN 978-9975-167-00-0 (PDF).

©ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE DIN MOLDOVA, 2023
©UNIVERSITATEA ȘTEFAN CEL MARE, SUCEAVA, ROMÂNIA, 2023
©ACADEMIA ȘTEFAN BATORY, SKIERNIEWICE, POLAND, 2023
© SEP al ASEM

ISBN 978-9975-167-00-0 (PDF).

DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.8227307>

SCIENTIFIC COMMITTEE ISCA 2023:

Alexandru STRATAN, Dr. habil., Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0001-7086-8604>

Andreea STANCIU, ACCA

Victor VOLUȚA, KPMG Moldova

Lilia GRIGOROI, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0002-9741-0932>

Liliana LAZARI, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0001-8310-2341>

Veronica GROSU, Dr. Habil., Stefan cel Mare University, Suceava, Romania <https://orcid.org/0000-0003-2465-4722>

Elena HLACIUC, PhD, Stefan cel Mare University, Suceava, Romania <https://orcid.org/0000-0003-0601-748X>

Hanna LEWANDOWSKA, PhD, Stefan Batory Academy of Applied Sciences, Skierniewice, Poland

<https://orcid.org/0000-0003-0362-8779>

Anna KOPYTOWSKA, PhD, Stefan Batory Academy of Applied Sciences, Skierniewice, Poland

Dorota BURZYŃSKA, PhD, Stefan Batory Academy of Applied Sciences, Skierniewice, Poland

<https://orcid.org/0000-0002-0973-2115>

Cezary BRZEZIŃSKI, PhD, Stefan Batory Academy of Applied Sciences, Skierniewice, Poland

Alexandru NEDERIȚA, Dr. habil., Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0001-9980-8808>

Costel ISTRATI, PhD, Alexandru Ioan Cuza University, Iași, Romania <https://orcid.org/0000-0002-0365-9412>

Iuliana GEORGESCU, PhD, Alexandru Ioan Cuza University, Iași, Romania <https://orcid.org/0000-0003-2485-7490>

Camelia MIHALCIUC, PhD, Stefan cel Mare University, Suceava, Romania <https://orcid.org/0000-0001-5598-5829>

Marian SOCOLIUC, PhD, Stefan cel Mare University, Suceava, Romania <https://orcid.org/0000-0001-6378-6686>

Elena PETRIC, PhD, Київський Національний Економічний Університет імені Вадима Гетьмана, Ukraina

Nicolae BALTEȘ, PhD, Lucian Blaga University, Sibiu, Romania <https://orcid.org/0000-0002-7546-6978>

Liliana FELEAGA, PhD, Academy of Economic Studies, Romania <https://orcid.org/0000-0002-2087-2186>

Bogdan Stefan IONESCU, PhD, Academy of Economic Studies, Romania <https://orcid.org/0000-0003-0021-2938>

Ana MORARIU, PhD, Academy of Economic Studies, Romania <https://orcid.org/0000-0002-9408-4350>

Ovidiu Constantin BUNGET, PhD, West University of Timișoara, Romania <https://orcid.org/0000-0001-9956-0232>

Alin-Constantin DUMITRESCU, PhD, West University of Timișoara, Romania <https://orcid.org/0000-0001-7886-6582>

Dorel MATEȘ, PhD, West University of Timișoara, Romania <https://orcid.org/0000-0003-2006-6114>

Adriana TIRON, PhD, Babeș Bolyai University, Cluj-Napoca, Romania <https://orcid.org/0000-0001-5530-5635>

Daniel BOTEZ, PhD, University of Bacău, Romania <https://orcid.org/0000-0003-0986-7631>

Svetlana BYCHKOVA, PhD, Saint-Petersburg State Agrarian University, Rusia <https://orcid.org/0000-0001-7684-9025>

Hayk MNATSAKANYAN, PhD, Yerevan State University, Republic of Armenia <https://orcid.org/0000-0001-7437-3553>

Evghenii IONIN, PhD, Donetskyy Natsionalnyy Universytet Imeni Vasylya Stusa, Ukraina

Aliona BÎRCĂ, Dr. habil., Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0002-9365-7639>

Maia BAJAN, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0001-6903-8275>

Svetlana MIHAILA, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0001-5289-8885>

Anatol GRAUR, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0003-0466-5627>

Ruslan HAREA, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0003-0098-6837>

Galina BĂDICU, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0002-9429-3654>

Ludmila GRABAROVSKI, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0002-1778-7474>

Nataliia LOKHANOVA, PhD, Odessa National Economic University, Ukraine <https://orcid.org/0000-0003-3888-1299>

Hanna MOSKALIUK, PhD, Odessa National Economic University, Ukraine <https://orcid.org/0000-0002-9810-0522>

Nelea CHIRILOV, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0003-4979-4633>

Lica ERHAN, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0001-5204-6367>

Rodica CUȘMĂUNSA, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0003-0444-9799>

Anatolie IACHIMOVSKI, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova <https://orcid.org/0000-0002-5393-0100>

ORGANIZING COMMITTEE ISCA 2023:

Lilia GRIGOROI, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova

Liliana LAZARI, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova

Veronica GROSU, Dr. Habil., Stefan cel Mare University, Suceava, Romania

Hanna LEWANDOWSKA, PhD, Stefan Batory Academy of Applied Sciences, Skierniewice,
Poland

Maia BAJAN, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova

Svetlana MIHAILA, PhD, Academy of Economic Studies of Moldova

Stela CARAMAN, Academy of Economic Studies of Moldova

Liliana ȚURCANU, PhD student, Academy of Economic Studies of Moldova

Anatol MELEGA, PhD student, Stefan cel Mare University, Suceava, Romania

Roman VIERU, PhD student, Academy of Economic Studies of Moldova

Sergiu ȘOIMU, PhD student, Academy of Economic Studies of Moldova

Doina STRATAN, Master's student, Accounting and Audit, Academy of Economic Studies of Moldova

Ruxanda HAREA, Undergraduate student, Accounting, Academy of Economic Studies of Moldova

Alexandru FRUNZE, Undergraduate student, Accounting, Academy of Economic Studies of Moldova

Alexandrina GRAUR, Undergraduate student, Accounting, Academy of Economic Studies of Moldova

CONTENT/CUPRINS

PLENARY SESSION/ LUCRĂRI ÎN PLEN

Lilia GRIGOROI, Academia de Studii Economice din Moldova, Veronica GROSU, Ștefan cel Mare University of Suceava, România O analiză de conținut a noilor standarde de calificare profesională și implicații asupra învățământului universitar contabil / A content analysis of the new professional qualification standards and implications on accounting university education	8
Liliana LAZARI, Lilia GRIGOROI, Maia BAJAN, Ludmila GRABAROVSKI, Academia de Studii Economice din Moldova Provocările contabilității: economia circulară și inteligența artificială / Accounting challenges: the circular economy and artificial intelligence	18

SESSION: ACCOUNTING/ SECȚINEA: CONTABILITATE

Alexandru NEDERIȚA, Academia de Studii Economice din Moldova Aspecte noi ale contabilității mijloacelor cu destinație specială în organizațiile necomerciale / New aspects of accounting for special purpose funds in non-commercial organizations	26
Olena RAZBORSKA, Viktor TOMCHUK, Vasyl' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, Ukraine Практика ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности неприбыльных благотворительных организаций по МСФО и НП(С)БУ / Practice of accounting and financial reporting of non-profit charitable organizations according to IFRS and NP(S)BO	34
Ioana ANDRIOAIA, Veronica GROSU, Ștefan cel Mare University of Suceava, România IFRS 17 – probleme de implementare și de transparență informațională pentru companiile de asigurări / IFRS 17 - implementation and information transparency issues for insurance companies	41
Lidia CAUȘ, Angela POPOVICI, Academia de Studii Economice din Moldova Considerente privind contabilitatea activelor transferabile în organizațiile necomerciale /	50
Maria Carmen HUIAN, Marilena MIRONIUC, Alexandru Ioan Cuza University of Iasi, România Influența ciclului de viață corporativ asupra practicilor de management al rezultatelor / Influence of corporate life cycle on accrual based earnings management	54
Maia BAJAN, Lilia GRIGOROI, Academia de Studii Economice din Moldova, Dorota BURZYŃSKA, Stefan Batory Academy of Applied, Poland Organizarea contabilității și impactul asupra calității informațiilor din situațiile financiare / The organization of accounting and the impact on the quality of information in the financial statements	66
Roman VIERU, Liliana LAZARI, Academia de Studii Economice din Moldova Determinarea și contabilitatea impozitului pe venit al entităților subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii / Determination and accounting of the income tax of subject entities of the small and medium-sized enterprises sector	73
Cipriana MIHAI, Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România, Svetlana MIHAILA, Academia de Studii Economice din Moldova Analiza bibliometrică a conceptului de contabilitate blockchain / Bibliometric analysis regarding the concept of blockchain accounting	82
Ruslan HAREA, Anatol GRAUR, Academia de Studii Economice din Moldova Contabilitatea fondurilor – sistem performant de contabilitate aplicat de organizațiile necomerciale / Fund accounting – efficient accounting system applied by non-commercial organizations	91

Ludmila GRABAROVSKI, Liliana LAZARI, Academia de Studii Economice din Moldova, Hanna LEWANDOWSKA, Stefan Batory Academy of Applied, Poland Particularitățile aplicării IFRS în sistemul național de contabilitate și raportare / The particularities of IFRS application in the national accounting and reporting system	99
Maria GROSU, Camelia Cătălina MIHALCIUC, Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" din Iași, România Influența altor elemente ale rezultatului global asupra performanței companiilor cotate la BVB / Influence of other elements of the Comprehensive Income on the performance of listed BSE companies	110
Vladimir DOLGHI, Universitatea de Stat din Moldova Raportarea non-financiară: Practica sectorului de asigurări din Republica Moldova / Non-financial reporting: The practice of the insurance sector in the Republic of Moldova	117
Mihail GHERASIMOV, Academia de Studii Economice din Moldova Функционирование основополагающих принципов бухгалтерского учета на автотранспортных предприятиях Молдовы / Functioning of the fundamental principles of accounting at the motor transport enterprises of Moldova	124
Victor COJOCARU, Galina BĂDICU, Svetlana MIHAILA, Academia de Studii Economice din Moldova Impactul particularităților produselor software și provocărilor mediului de afaceri IT asupra contabilității / The impact of software products particularities and IT business environment challenges on accounting	130
Iuliana ȚUGULSCHI, Academia de Studii Economice din Moldova Tratamente contabile și fiscale aferente donațiilor / The accounting and tax treatment of donations	140
Nicolai RUSSU, Inga COTOROS, Academia de Studii Economice din Moldova Abordări specifice ale contabilității dividendelor achitate în avans / Specific approaches to accounting for dividends paid in advance	147
Maria DIMA, Lilia GRIGOROI, Academia de Studii Economice din Moldova Prestarea serviciilor cu titlu gratuit în scopuri de promovare a vânzărilor: impozitare și contabilizare / Provision of services free of charge for sales promotion purposes: taxation and accounting	154
Ruslan HAREA, Academia de Studii Economice din Moldova Subvenționarea în Republica Moldova: reglementare și contabilitate / Subsidization in the Republic of Moldova: regulation and accounting	162
Rodica FRUNZE, Natalia CURAGĂU, Academia de Studii Economice din Moldova Evaluarea: scopuri, principii, abordări / Evaluation: goals, principles, approaches	172
Natalia NOVITCHII, Academia de Studii Economice din Moldova Cartografierea mecanismului de finanțare al sistemului de sănătate în Republica Moldova / Mapping the financing mechanism of the healthcare system in the Republic of Moldova	177
Тамара ВОРОНЧЕНКО, Государственное казенное образовательное учреждение высшего образования "Российская таможенная академия", Russia Актуальные проблемы учета и налогообложения внешнеэкономической деятельности в России / Actual problems of accounting and taxation of foreign Economic activity in Russia	188

SESSION: AUDITING/ SECȚIUNEA: AUDIT

Anatolie IACHIMOVSKI, Academia de Studii Economice din Moldova Direcțiile prioritare de modernizare a activității de audit financiar în Republica Moldova / The priority directions for the modernization of the financial audit activity in the Republic of Moldova	199
Larysa HEVLYCH, Vasył' Stus Donetsk National University, Ukraine	205

Место процедуры оценки риска в процессе аудита в Украине / Place of the risk assessment procedure in the audit process in Ukraine	
Tatiana ȘEVCIUC, Universitatea de Stat din Moldova Viziuni privind competențele de bază și specifice ale auditorilor și rolul acestora asupra dezvoltării profesionale continue în cadrul entităților din sectorul public / Views on the basic and specific competences of auditors and their role on the continuous professional development within public sector entities	213
Aliona BÎRCĂ, Petru BABUCI, Academia de Studii Economice din Moldova Aspecte problematice în evaluarea controlului intern / Internal control and its dilemmas in organization, operation and reporting	222
Liudmila LAPITKAIA, Academia de Studii Economice din Moldova Risk based approach in auditing financial statements	227
Constantin STRĂPUC, Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România Auditul public intern în administrația publică locală din România - retrospectivă și perspectivă / Internal public audit in the local public administration in Romania - retrospective and perspective	234
Eugenia BOGOS, Universitatea de Stat din Moldova Strategii moderne de dezvoltare a procedurilor și tehnicilor de audit financiar în calitate de mecanism de responsabilizare a entităților ce recurg la utilizarea practicilor contabilității creative / Modern strategies for the development of financial auditing procedures and techniques as a mechanism for enhancing the accountability of entities using creative accounting practices	248
Maria DIMA, Lilia GRIGOROI, Academia de Studii Economice din Moldova Managementul calității în procesul de audit prin prisma noilor Standarde Internaționale de Audit privind managementul calității / Quality management in the audit process through the prism of the new International Audit Standards regarding quality management	251
Svetlana BYCHKOVA, Oksana SHVETS, Saint-Petersburg State Agrarian University, Russia Reputational risks in the construction sector in terms due diligence	259

SESSION: ACCOUNTING EDUCATION/ SECȚIUNEA EDUCAȚIE CONTABILĂ

Ciprian APOSTOL, Alexandru Ioan Cuza University of Iași, România Repere actuale în formarea viitorului specialist în contabilitate / Current landmarks in the education of the future accounting specialist	265
Cristina DOLGHI, Universitatea de Stat din Moldova Provocările educației contabile și cerințele pieței muncii la exercitarea profesiei în contextul abordărilor contemporane / The challenges of accounting education and the demands of the labor market when practicing the profession in the context of contemporary approaches	272

PLENARY SESSIONS/ LUCRĂRI ÎN PLEN

O ANALIZĂ DE CONȚINUT A NOILOR STANDARDE DE CALIFICARE
PROFESIONALĂ ȘI IMPLICAȚII ASUPRA ÎNVĂȚĂMÂNTULUI UNIVERSITAR
CONTABIL

A CONTENT ANALYSIS OF THE NEW PROFESSIONAL QUALIFICATION
STANDARDS AND IMPLICATIONS ON ACCOUNTING UNIVERSITY EDUCATION

CZU:[657:378.4]:[331.546:006.72](478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.01>

Lilia GRIGOROI,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: lilia.grigoroii@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9741-0932>

Veronica GROSU,

Ștefan cel Mare University of Suceava, România

Email: veronica.grosu@usm.ro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2465-4722>

Abstract: The article addresses and analyses the content of qualification standards for higher education and the implications/prospect for strengthening accounting higher education to meet the needs of the sectoral labour market. In addition, it provides a process for encouraging change in accounting university curricula with reference to their content, learning outcomes, teaching, pedagogy, etc.

As qualitative and quantitative research techniques, content analysis was used, through which the elements of the qualification standards were examined in order to highlight different characteristics in order to understand their essence. However, through this content analysis of the qualification standards, the aim was to determine answers to questions in which the text implies something and is not necessarily explicit. Since content analysis is methodologically approached as both a qualitative and a quantitative method, the authors use more qualitative content analysis of qualification standards, by which they answer the research questions: what are and why were new qualification standards needed? What/who were they developed for? What results were achieved by developing the qualification standards? What is to be done during the implementation period?

Keywords: standard de calificare, contabilitate, rezultate ale învățării, competențe.

JEL Classification: M40

Introducere

Ministerul Educației și Cercetării al Republicii Moldova și-a asumat misiunea și a inițiat procesul de elaborare și implementare a standardelor de calificare în diverse domenii profesionale de studii. Printre domeniile profesionale norocoase se enumeră și Contabilitatea, pentru care au fost deja finalizate standardele de calificare, inclusiv standardele de competențe.

Standardele de calificare (inclusiv standardul de competență) sunt un cadru relevant și validat, care identifică și descriu în mod clar competențele profesionale necesare și specifică nivelurile de competență și subiectele de cunoștințe pentru fiecare arie de competență care trebuie demonstrat de un candidat pentru a putea să fie contabil licențiat/masterat/doctor.

Astfel, standardele de calificare promovează și se axează pe educația bazată pe competențe decât doar pe educația bazată pe cunoștințe. Formarea și certificarea bazate pe competențe depășesc transmiterea și solicitarea de cunoștințe și se concentrează pe dezvoltarea și necesitatea demonstrației sarcinilor și rezultatelor dorite la niveluri predeterminate de competență. Or, valorificarea capitalului uman prin studii de calitate și angajarea eficientă pe piața muncii a devansat schimbarea modului de percepere a conexiunii sistemului economic cu cel educațional, în funcție de dinamica schimbărilor și tendințele

de dezvoltare din societate. Fiecare dintre aceste două piețe își definește similar termenii pe care îi utilizează, deși exprimă lucruri diferite. Astfel, noțiunea de competență profesională este un termen propriu pieței muncii. Angajatorii solicită angajatului deținerea competențelor profesionale necesare ocupației/funcției, definite în fișa postului prin sarcini, atribuții, nivel de responsabilitate, cerințe specifice etc., iar modul în care persoana și-a format competențele (formal, informal, non-formal) – nu contează pentru angajator. Așadar, competențele profesionale formulate în conformitate cu necesitățile pieței muncii sunt descrise în standardele de competențe (nivel 6-8 CNCRM), care sunt parte componenta a standardelor de calificare. Contextul impune sistemul educațional de a se separa de termenul „competențe” și de a utiliza un alt termen și anume „rezultate ale învățării”, care definește ce știe și ce poate face absolventul după ce a parcurs un program de studii/de formare profesională, a fost evaluat, certificat și ”admis” pe piața muncii.

În acest context, articolul respectiv abordează și analizează conținutul standardelor de calificare pentru învățământul superior și implicațiile/perspectiva de consolidare a învățământului superior contabil pentru a răspunde nevoilor pieței muncii sectoriale. În plus, oferă un proces de încurajare a schimbării în curriculumul universitar contabil cu referință la conținutul acestora, rezultatele învățării, predare, pedagogie, etc.

În calitate de tehnici de cercetare calitativă și cantitativă a fost folosită analiza de conținut, prin care s-au examinat elementele standardelor de calificare în măsura să pună în evidență diferite caracteristici pentru a înțelege esența acestora. Or, prin această analiză de conținut al standardelor de calificare s-a urmărit să se determine răspunsuri la întrebări în care textul implică ceva și nu este neapărat explicit. Întrucât analiza de conținut este abordată metodologic atât ca o metodă calitativă, cât și cantitativă, autorii folosesc mai mult analiza calitativă a conținutului standardelor de calificare, prin care răspund la întrebările de cercetare: ce sunt și de ce era nevoie de noi standarde de calificare? Pentru ce/cine au fost elaborate? Ce rezultate au fost atinse prin elaborarea standardelor de calificare? Ce urmează să se întreprindă în perioada de implementare?

Rezultate și discuții.

Ce sunt standardele de calificare pentru domeniul profesional de contabilitate și de ce era nevoie de acestea?

Standardele de calificare pentru domeniul profesional de contabilitate (pentru nivelurile 5-8 CNC) reprezintă descrierea cerințelor, în termeni de rezultate ale învățării, necesare pentru a desfășura activitate asociată unuia sau mai multor locuri de muncă, dintr-o grupă de bază (conform clasificărilor naționale, europene și internaționale a muncii și altor clasificatoare ale domeniilor economice), stabilind condițiile de evaluare pentru obținerea unui act de studii oficial, care certifică obținerea unei calificări cu nivel CNC în domeniul de formare profesională – Contabilitate. Așa dar calificarea, obținerea „diplomei” sau certificarea („calificarea”) reprezintă recunoașterea oficială a obținerii de către o persoană a unui titlu profesional. La nivel internațional există diferențe legale și de reglementare importante care determină momentul calificării profesioniștilor contabili, aceasta putând avea loc de la foarte devreme la foarte târziu în decursul unei cariere.

Conceptul de standarde de calificare este recent introdus în sistemul de educație și formare profesională din Republica Moldova. Or, cadrul național al calificărilor, elaborat în perioada anilor 2010-2013, nu făcea referințe la standarde de calificare, însă includea elemente specifice acestora, cum ar fi competențele și rezultatele învățării (finalitățile de studii). Deci, vechiul cadrul național al calificărilor utiliza abordarea bazată pe rezultate ale învățării în conformitate cu Recomandarea Parlamentului European și a Consiliului din 23 aprilie 2008 privind stabilirea Cadrului european al calificărilor pentru învățarea de-a lungul vieții, unde rezultatele învățării se defineau prin descriptori: cunoștințe, abilități și competențe. Recomandarea Consiliului din 22 mai 2017 privind Cadrul european al calificărilor pentru învățarea pe tot parcursul vieții și de abrogare a Recomandării Parlamentului European și a Consiliului din 23 aprilie 2008 privind stabilirea Cadrului european al calificărilor pentru învățarea de-a lungul vieții redefinește rezultatele învățării prin noi descriptori: *cunoștințe, aptitudini și responsabilitate și autonomie*. În acest context, Cadrul Național al

Calificărilor pentru domeniul contabilității trebuia să fie revizuit și actualizat, atât în contextul angajamentelor asumate prin Acordul de asociere Republica Moldova - Uniunea Europeană, cât și din cauza schimbărilor tehnologice și a modificărilor cerințelor pentru competențele solicitate de angajatori/piata muncii.

Așa cum am mai menționat mai sus, calificările pentru domeniul profesional de contabilitate exprimate în standardele de calificare sunt elaborate utilizând rezultatele învățării (cunoștințe, aptitudini și responsabilitate și autonomie), corespunzătoare nivelurilor de calificare (niveluri ierarhice 6 - 8) care sunt descrise cu un set de descriptori de nivel. Astfel, absolvirea tuturor nivelurilor de studii universitare se face în baza evaluării rezultatelor învățării și cercetării pe baza acestor standarde de calitate asumate la nivel național. Prin urmare, calificările obținute prin studii universitare devin uniforme, similare și coerente la nivelul tuturor universităților acreditate în Republica Moldova.

Standardele de calificare stabilesc o coerență clară între conținuturile studiilor de licență, cele de masterat și cele doctorale, acestea fiind construite în succesiune piramidală. Obținerea unei diplome de licență garantează dreptul la studii de masterat de aprofundare, interdisciplinare sau de specializare complementară. Pe o piață a muncii dinamică, universitățile oferă adulților posibilitatea de a se dezvolta continuu în profesie sau adaugă competențe care să le permită accesul la profesii noi. Standardele de calificare pentru domeniul profesional de contabilitate au fost elaborate în cadrul Proiectului Învățământul Superior din Moldova, finanțat de Banca Mondială și reprezintă o nouă generație de standarde de calificare elaborate în conformitate cu prevederile Cadrului Național al Calificărilor și cu solicitarea de calificări și competențe a pieței muncii sectoriale, care definesc clar elementele calificării: nivelul de formare, rezultatele învățării, valoarea calificării și stabilesc procedura de evaluare a rezultatelor învățării în vederea acordării calificării. De asemenea, acestea asigură dimensiunea europeană și internațională a calificărilor, standardele fiind elaborate în corespundere cu standardele europene ESCO, în vederea compatibilității și competitivității calificărilor naționale, sporirea încrederii în rezultatele învățării obținute în sistemul național de învățământ, facilitarea mobilității academice și profesionale a cetățenilor.

În procesul de elaborare a standardelor de calificare s-au implicat și consultat partenerii sociali, organismele naționale și internaționale, alte entități interesate de verificarea relevanței calificării pentru piața muncii, elaborarea, revizuirea, validarea standardelor de calificare.

Pentru ce/cine au fost elaborate standardele de calificare pentru domeniul profesional de contabilitate?

Standardele de calificare au valoare de normă și servesc drept bază la întocmirea programei cadru de formare profesională (Licență, Master, Doctorat), de evaluare și certificare a calificărilor, elaborarea fișelor de post, descrierea competențelor profesionale cerute de piața muncii în termeni de rezultate ale învățării.

Standardele de calificare îi ajută pe angajatori să-și aleagă angajatul potrivit în concordanță cu cerințele locului de muncă. Angajații care utilizează standardele de calificare pot planifica obținerea calificării și eliminarea deficiențelor în cunoștințe, aptitudini, autonomie și responsabilitate.

Standardele de calificare asigură recunoașterea și echivalarea calificărilor profesionale, obținute în context de învățare formale/non formale/informale, atât pentru calificările profesionale obținute în Republica Moldova, cât și pentru cele obținute în afara Republicii Moldova, devenind astfel un pilon de sustenabilitate pentru mobilitate în piața muncii, cât și pentru sistemul de educație și formare profesională.

În contextul descris mai sus, un aspect important analizat în procesul de elaborare a standardelor de calificare au fost tendințele și preocupările viitoare în domeniul contabil, dirijate predominant de așteptările utilizatorilor de informații, globalizare, progresele tehnologice, complexitatea afacerilor, schimbările societale, intensificarea reglementărilor și supravegheților, etc. Concomitent domeniul contabil este influențat direct sau indirect de schimbările climatice (la nivel global și local), deficitul de resurse (umane și naturale), conflictele geopolitice (deschise și ascunse), imprevizibilitatea piețelor

emergente, digitalizarea continuă și comunicarea online. Or, preocupările de viitor a profesiei contabile constau în anticiparea și adaptarea la schimbări, iar rolul contabilului în viitor va fi de a oferi instrumente, informații și date analitice esențiale pentru adoptarea celor mai bune decizii pentru prezent, dar în special pentru viitor. Susținem opiniile organismelor profesionale internaționale și considerăm că profesioniștii contabili vor avea un rol important în managementul riscului și vor acoperi zone noi în procesul decizional.

Ce rezultate au fost atinse prin elaborarea standardelor de calificare?

În aspect tehnic procesul de elaborare și aprobare a standardelor de calificare au parcurs o cale predeterminată, prescrisă de Metodologia Ministerului Educației și Cercetării, etapele fiind prezentate în figura 1.

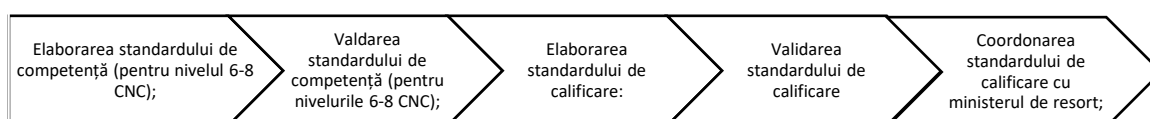


Figura 1. Procesul de elaborare și validare a standardelor de calificare

Realizarea cu succes a etapelor tehnice descrise în figura 1 rezultă expres din conținutul standardelor de calificare pentru domeniul profesional de contabilitate.

În același timp, elaborarea standardelor urma să respecte careva principii impuse de cerințele normative¹, care sunt prezentate în figura 2.

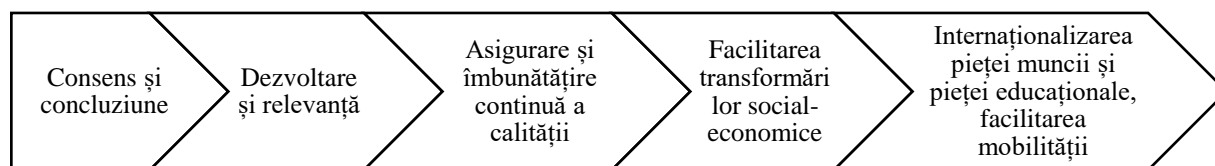


Figura 2. Principiile de elaborare a standardelor de calificare

Dovada respectării principiilor de bază, prezentate în figura 2 se desprinde din conținutul standardelor de calificare și din rezultatele analizei realizate. Or, *consensul și incluziunea* conținutului standardelor de calificare este asigurată prin implicarea partenerilor sociali, instituțiilor naționale și internaționale și a altor părți interesate. Trebuie să menționăm că responsabil de procesul de elaborare a standardelor de calificare pentru domeniul contabilitate a fost desemnata prin concurs ASEM. Însă în echipa de lucru au fost incluși atât reprezentanți ai instituțiilor de învățământ superior, cât și ai asociațiilor profesionale și angajatorilor. Același lucru a fost respectat și în procesele de consultare și validare a standardelor.

Dezvoltarea și relevanța calificărilor se confirmă prin descrierea tendințelor de evoluție a pieței muncii naționale și internaționale referitor la necesarul de noi calificări și competențe; analiza informațiilor privind necesarul de calificări și competențe pentru satisfacerea nevoilor academic, economice și sociale ale utilizatorilor de calificări; analiza informațiilor cu privire la tendințele de dezvoltare ale sectoarelor sociale și economice. În acest context s-a identificat lista ocupațiilor tipice conform CORM și ESCO/ISCO, s-au identificat și s-au studiat analizele și prognozele organismelor profesionale în domeniu referitor la tendințele mondiale de dezvoltare a profesiei, s-au examinat factorii care influențează schimbarea în profesie și modelează afacerile durabile. În sondajul anual

¹ Metodologia de elaborare, validare și aprobare a standardelor de calificare, aprobat prin Ordinul Ministerului Educației și Cercetării al Republicii Moldova, nr. 573 din 15.06.2022. Disponibil: https://mec.gov.md/sites/default/files/advance_page/metodologia_de_elaborare_validare_si_aprobare_a_standardelor_de_calificare.pdf

Global Talent Trends Survey 2023² contabilitatea este văzută ca o alegere inteligentă pentru flexibilitatea și perspectivele de carieră. Securitatea, recompensele și oportunitățile oferite de profesie rămân extrem de atractive, perspectivele de carieră pe termen lung fiind menționate ca beneficiul numărul unu al unei cariere în domeniul financiar.

Asigurarea și îmbunătățirea continuă a calității se va realiza prin evaluarea externă a furnizorilor de programe de educație și formare profesională prin care se asigură încrederea societății în calitatea calificărilor și evaluarea validă, credibilă, accesibilă, transparentă și realizabilă a rezultatelor învățării, demonstrate de candidați în vederea atribuirii calificării și certificarea nivelului de calificare.

Pentru a asigura *facilitarea transformărilor social economice* în dezvoltarea profesiei contabile au fost identificate tendințele și preocupările viitoare în domeniul contabil, dirijate predominant de așteptările utilizatorilor de informații, globalizare, progresele tehnologice, complexitatea afacerilor, schimbările societale, intensificarea reglementărilor și supravegherilor, etc. Concomitent domeniul contabil este influențat direct sau indirect de schimbările climatice (la nivel global și local), deficitul de resurse (umane și naturale), conflictele geopolitice (deschise și ascunse), imprevizibilitatea piețelor emergente, digitalizarea continuă și comunicarea online. În acest context, preocupările de viitor a profesiei contabile constau în anticiparea și adaptarea la schimbări. Or, rolul contabilului în viitor va fi de a oferi instrumente, informații și date analitice esențiale pentru adoptarea celor mai bune decizii pentru prezent, dar în special pentru viitor. Susținem opiniile organismelor profesionale internaționale și considerăm că profesioniștii contabili vor avea un rol important în managementul riscului și vor acoperi zone noi în procesul decizional.

Internaționalizarea pieței muncii și pieței educaționale, facilitarea mobilității s-a asigurat prin alinierea standardelor de calificare naționale la standardele regionale, internaționale și transnaționale; interoperabilitatea rezultatelor învățării și instrumentelor naționale cu privire la calificări cu Cadrul European al Calificărilor, diploma Euro Pass, pașaportul lingvistic și altele; compatibilizarea sistemelor de credite aplicate la nivelul învățământului superior cu cele din Spațiul european al educației și formării (European Quality Assurance European Credit Transfer and Accumulation System (ECTS)); aplicarea principiilor de asigurare a calității calificărilor conform Cadrului European al Calificărilor.

Standardele de calificare includ arii de competență, competențe și rezultate ale învățării. În actele normative autohtone nu am identificat o definiție a conceptului de arie de competență, doar se prescrie că ar trebui să reprezinte etape, faze a prestării serviciului/producerii. Însă, Federația Internațională a Contabililor (IFAC)³, un organism internațional cu autoritate din domeniul contabilității, definește aria de competență drept o categorie pentru care se poate specifica un set de obiective educaționale conexe⁴. Prin obiectiv educațional se are în vedere conținutul și profunzimea cunoștințelor, înțelegerii și aplicării necesare pentru o arie de competență specifică.

În acest context, ariile de competență din standardele de calificare au fost puse de acord cu recomandările IFAC, descrise în Standardele Internaționale de Educație. Paralel s-au consultat documentele și recomandările celor mai influente organisme profesionale internaționale (ACCA, CPA Canada, Australia, Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), etc.), precum și standarde de calificare disponibile din țări europene. Ariile de competență pentru treptele de Licență, Masterat și Doctorat sunt prezentate în figura 3.

² Tendințe globale de talente 2023. Raport de perspectivă profesională din 08 februarie 2023. // <https://www-accaglobal-com.translate.goog/gb/en/professional-insights/pro-accountants-the-future/global-talent-trends-2023.html? x tr sl=en& x tr tl=ro& x tr hl=ro& x tr pto=wapp>

³ IFAC - organizația globală pentru profesia contabilă, cuprinzând 180 de organizații membre și asociate în 135 de jurisdicții, reprezentând milioane de profesioniști contabili. Disponibil: <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>

⁴ Manualul de reglementări internaționale de educație. Ediția 2019 © 2021 al IFAC. Disponibil: <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2021/12/HANDBOOK-OF-INTERNATIONAL-EDUCATION-PRONOUNCEMENTS-RO.pdf>

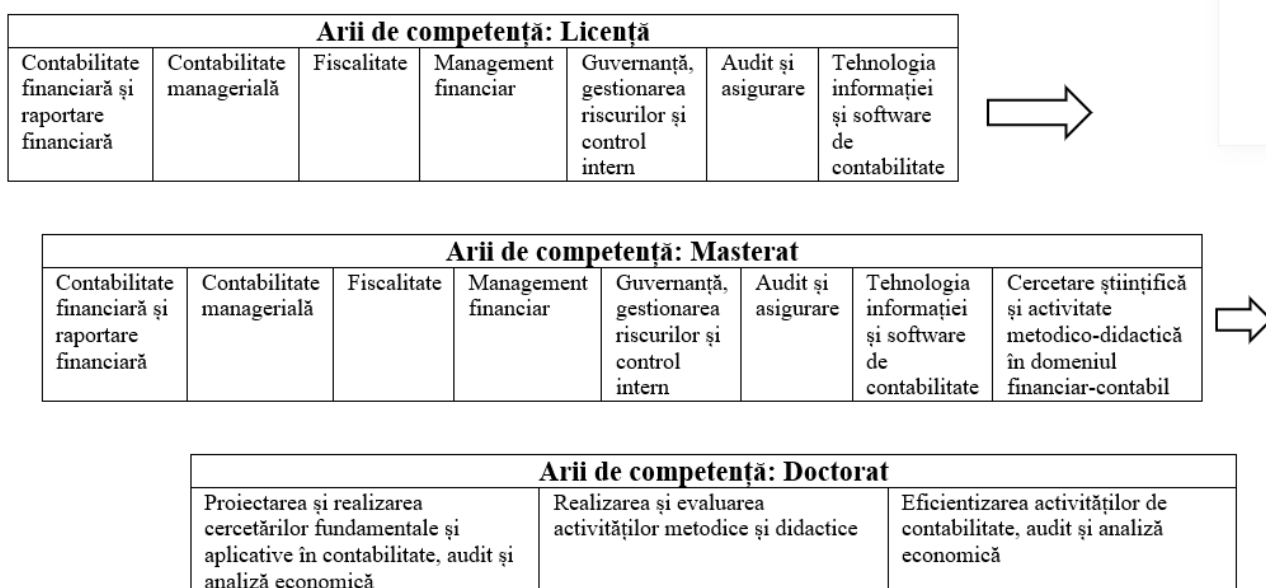


Figura 3. Arii de competență și competențele pe trepte ale învățământului superior pentru domeniul profesional de contabilitate

Ariile de competență pentru Licență și Masterat sunt identice, deși acestea reprezintă niveluri educaționale diferite, masteratul fiind cu un pas mai înalt decât licența. Diferența o constituie doar competențele și rezultatele învățării, care sunt formulate în funcție de ierarhia complexității lor, având la bază taxonomia lui Bloom.

Prin competență se înțelege capacitatea dovedită de a utiliza cunoștințe, aptitudini și abilități personale, sociale și/sau metodologice în situații de muncă sau de studiu și pentru dezvoltarea profesională și personală⁵.

Rezultatele învățării reprezintă enunțuri care se referă la ceea ce cunoaște, înțelege și este capabil să facă un student la finalizarea unui proces de învățare și care sunt definite sub formă de cunoștințe, aptitudini, responsabilitate și autonomie⁶.

Identificarea și formularea competențelor și a rezultatelor învățării, folosind aceleași arii de competență, atât pentru Licență, cât și Masterat, aplicând taxonomia lui Bloom, se explică prin faptul că legislația în vigoare în domeniul contabilității nu prevede obligativitatea ca contabilul șef să dețină o diplomă de masterat. Dimpotrivă, absolventul licențiat în contabilitate (prima treaptă a învățământului superior) are drept legal de a activa în calitate de contabil șef și trebuie să cunoască și să aplice integral, în situații de lucru, sistemul complex de colectare, identificare, grupare, prelucrare, înregistrare, generalizare și de prezentare a informațiilor privind elementele contabile. Deci, acesta, fiind absolvent de licență, trebuie să cunoască și să poată organiza și ține contabilitatea pe întreg ciclul contabil, acoperind subsistemele contabilității: contabilitate financiară, managerială, fiscalitate, control, management financiar, etc.

Totodată, conjuncturile particulare, specificul activității și al operațiunilor fiecărei entități, mediul intern și extern al acesteia, riscurile și incertitudinile în care își desfășoară activitatea nu pot fi anticipate și prevăzute în reglementările contabile, fapt ce solicită specialistului judecată și

⁵ Metodologia de elaborare, validare și aprobare a standardelor de calificare, aprobat prin Ordinul Ministerului Educației și Cercetării al Republicii Moldova, nr. 573 din 15.06.2022. Disponibil: https://mec.gov.md/sites/default/files/advance_page/metodologia_de_elaborare_validare_si_aprobare_a_standardelor_d_e_calificare.pdf

⁶ Ibidem

raționament profesional. Astfel, calitatea raționamentului profesional devine un factor de diferențiere pentru recunoașterea competențelor și gradului de profesionalism al contabililor. Totodată, cerințele de competență profesională se pot modifica pe măsură ce contabilii își asumă noi roluri pe parcursul carierei lor. De exemplu, un contabil angajat poate dori să devină lector în domeniul contabilității sau un tehnician contabil poate dori să lucreze într-o funcție de audit. În acest context studiile de masterat dezvoltă amploarea și profunzimea competențelor, cunoștințelor, abilităților profesionale și a valorilor, eticii și atitudinilor profesionale care ar putea fi necesare atunci când se trece la noi roluri. Paralel, pune accent pe dezvoltarea capacităților de cercetare științifică în domeniul contabilității și/sau adiacent contabilității. Tabelul 1 prezintă o sinteză a competențelor profesionale pe trepte de studii ale învățământului superior universitar care trebuie atinse până la finalul studiilor superioare universitare.

Tabelul 1.

Competențele profesionale relevante calificărilor contabile pe trepte ale învățământului
 universitar superior

Competențe		
Licența	Masterat	Doctorat
CP ₁ . Identificarea și aplicarea cadrului normativ contabil.	CP ₁ . Administrarea modului de ținere a contabilității și de aplicare a standardelor de contabilitate.	CP ₁ . Evaluarea cercetărilor din domeniul financiar și contabil.
CP ₂ . Elaborarea și aplicarea politicilor contabile.	CP ₂ . Analiza și perfecționarea politicilor contabile și a planului de conturi de lucru al entității.	CP ₂ . Planificarea, realizarea și evaluarea activităților metodice și didactice.
CP ₃ . Documentarea și înregistrarea în conturi contabile a faptelor economice.	CP ₃ . Coordonarea procesului de raportare financiară.	CP ₃ . Gestiunea și perfecționarea contabilității financiare.
CP ₄ . Întocmirea situațiilor financiare individuale.	CP ₄ . Organizarea și administrarea contabilității manageriale.	CP ₄ . Gestiunea și perfecționarea contabilității manageriale.
CP ₅ . Interpretarea și analiza informațiilor prezentate în situațiile financiare.	CP ₅ . Administrarea contabilității impozitelor și taxelor .	CP ₅ . Gestiunea și perfecționarea contabilității fiscale.
CP ₆ . Generarea și prezentarea de informații financiare și nefinanciare pentru rapoarte corporative integrate și de sustenabilitate.	CP ₆ . Coordonarea și administrarea raportării fiscale.	CP ₆ . Guvernarea și perfecționarea auditului.
CP ₇ . Organizarea și ținerea contabilității manageriale.	CP ₇ . Organizarea activității de management financiar-contabil.	CP ₇ . Analiza, controlul și gestionarea riscurilor.
CP ₈ . Analiza și raportarea informațiilor contabilității manageriale către manageri.	CP ₈ . Asumarea și fundamentarea deciziilor financiare.	
CP ₉ . Planificarea, calculul, plata și contabilitatea impozitelor și taxelor.	CP ₉ . Guvernanță și gestionarea riscurilor.	
CP ₁₀ . Întocmirea și revizuirea rapoartelor fiscale.	CP ₁₀ . Administrarea sistemelor de control intern.	
CP ₁₁ . Managementul necesarului de fond de rulment și al riscurilor financiare.	CP ₁₁ . Coordonarea activităților de audit.	
CP ₁₂ . Evaluarea și finanțarea afacerii.	CP ₁₂ . Exercițarea controlului calității.	

CP ₁₄ . Exercițarea controlului intern, revizuire și conformitate.	CP ₁₃ . Utilizarea TIC în domeniul financiar-contabil.	
CP ₁₅ . Efectuarea auditului.	CP ₁₄ . Administrarea și securizarea informațiilor contabile digitale.	
CP ₁₆ . Controlul calității lucrărilor de audit.	CP ₁₅ . Planificarea, organizarea și realizarea cercetărilor științifice.	
CP ₁₇ . Utilizarea softurilor specializate în contabilitate și al platformelor electronice de raportare.		

Prin elaborarea standardelor de calificare s-a realizat: păstrarea coerenței interne a învățământului superior în condițiile autonomiei instituțiilor de învățământ; asigurarea respectării principiilor fundamentale de politică educațională în învățământul superior; promovarea unor criterii unice de evaluare a performanțelor profesionale la nivel național; realizarea formării inițiale și continue a forței de muncă; asigurarea calității serviciilor de formare profesională.

Ce urmează după aprobarea standardelor de calificare?

Profesia contabilă operează într-un mediu în continuă schimbare, ceea ce face necesară revizuirea periodică a politicilor de dezvoltare profesională inițială și continuă. Din perspectiva standardului de calificare urmează continuarea procesului de raliere a programelor și a procesului de studii la prevederile standardelor elaborate. Astfel instituțiile de învățământ urmează să dezvolte/actualizeze curriculumul, elaboreze/actualizeze programele de studii/formare profesională în conformitate cu cerințele standardelor de calificare, să asigure evaluarea rezultatelor învățării și certificarea calificării, conform cerințelor standardului de calificare, să participe la dezvoltarea de noi calificări și la dialogul continuu cu piața muncii.

Totodată cadrele didactice ar trebui să-și actualizeze metodele de predare-învățare și evaluare, punând accent pe acele metode care dezvoltă abilități și competențe ce favorizează oamenii în detrimentul mașinilor, precum demonstrarea curiozității și a unei minți iscoditoare; înțelegerea nuanțelor situaționale; manifestarea empatiei și inteligenței emoționale; contextualizarea informațiilor; aplicarea gândirii creative, intuitive și strategice și promovarea procesului decizional etc. În acest context, punerea de întrebări, analizarea critică a răspunsurilor, interpretarea informațiilor, evaluarea riscurilor, creșterea capacității și prioritizarea resurselor devin mai importante în vremuri de schimbare⁷. Or, abilitatea de a gândi critic este o abilitate care nu poate fi dezvoltată rapid. Este nevoie de timp, practică și gândire serioasă. Prin urmare, este important ca cadrele didactice să includă activități și evaluări orientate spre gândirea critică cât mai devreme posibil în cursurile de contabilitate, în concordanță cu o abordare bazată pe competențe, care urmărește să dezvolte abilități, mai degrabă decât să memoreze fapte și să dobândească cunoștințe.

Standardele de calificare reprezintă o platformă prin care se realizează „racordarea educației la cerințele și nevoile pieței muncii din perspectiva dezvoltării sustenabile, prin restructurarea mecanismelor de dezvoltare a capitalului uman”⁸. Astfel instituțiile de învățământ au obligația de implementare a noilor medii de învățare, resurse și tehnologii didactice active/ interactive în condiții de siguranță, inclusiv online, pentru obținerea noilor cunoștințe și experiențe, valorificare a oportunităților oferite de noile medii de învățare, resurse și tehnologii didactice active/interactive, pentru acumularea de noi cunoștințe și experiențe, inclusiv în scopul creșterii rezilienței la provocările lumii contemporane și asigurarea condițiilor sociale, culturale, economice, psihologice și pedagogice

⁷ Mentalitatea și facilitarea abilităților profesioniștilor contabili – o schimbare de paradigmă a competențelor. IFAC. Aprilie 2022. Disponibil: https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2022/07/Mindset-and-Enabling-Skills-of-Professional-Accountants_Paper-4-RO.pdf

⁸ Strategia de dezvoltare a Republicii Moldova „Educația 2030”. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=136600&lang=ro

de formare a personalității studentului din perspectiva educației pentru diversitate, globalizare și dezvoltare sustenabilă.

Trebuie depuse mai multe eforturi pentru ca studenții din cadrul programelor de contabilitate să vadă amploarea și imaginea de ansamblu a profesiei, să poată demonstra potențialul unor cariere provocatoare și pline de satisfacții în profesie dincolo de rolurile tradiționale.

Concluzii.

Standardele de calificare sunt o generație modernizată, un document conceptual-normativ, care a apropiat procesul de formare profesională și atribuire a calificărilor de cadrul normativ european, oferind o mai mare deschidere și siguranță în formare profesională a tinerilor care fac studiile în țară. Elaborarea, adoptarea și implementarea standardelor de calificare asigură o abordare eficientă pentru dezvoltarea competenței profesionale. În plus acestea vor contribui la reducerea diferențelor de la nivel internațional dintre cerințele pentru desfășurarea unui rol de contabil, facilitarea mobilității la nivel global a profesioniștilor în contabilitate și furnizarea unor etaloane internaționale de bună practică pentru educația profesională contabilă.

Analiza de conținut a standardelor de calitate a demonstrat că calitatea acestora este aliniată celor mai bune practici mondiale, dar nu în detrimentul specificului autohton al profesiei. Astfel, avem speranța că standardele de calificare vor angaja instituțiile de învățământ, în special pe cele private, în realizarea unui proces educațional de calitate.

Bibliografie:

1. Metodologia de elaborare, validare și aprobare a standardelor de calificare, aprobat prin Ordinul Ministerului Educației și Cercetării al Republicii Moldova, nr. 573 din 15.06.2022. Disponibil: https://mec.gov.md/sites/default/files/advance_page/metodologia_de_elaborare_validare_si_aprobare_a_standardelor_de_calificare.pdf
2. Tendințe globale de talente 2023. Raport de perspectivă profesională din 08 februarie 2023. // https://www-accaglobal-com.translate.google.com/en/professional-insights/pro-accountants-the-future/global-talent-trends-2023.html?x_tr_sl=en&x_tr_tl=ro&x_tr_hl=ro&x_tr_pto=wapp
3. Paul E. Madsen. Research Initiatives in Accounting Education: Transforming Today's Students into Accounting Professionals. In: Issues in Accounting Education (2020) 35 (4): 35–46. Disponibil: <https://publications.aaahq.org/iae/article-abstract/35/4/35/8190/Research-Initiatives-in-Accounting-Education>
4. Bryan Howieson. Accounting practice in the new millennium: is accounting education ready to meet the challenge? In: The British Accounting Review. Volume 35, Issue 2, June 2003, pages 69-103. Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0890838903000040>
5. Manualul de reglementări internaționale de educație, International Accounting Education Standards Boards <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2021/12/HANDBOOK-OF-INTERNATIONAL-EDUCATION-PRONOUNCEMENTS-RO.pdf>
6. Reglementarea profesiei Contabile, International Federation of Accountants <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2019/04/20121024-REGPOL-PPP1-Regulation-of-the-Accountancy-Profession-RO-2019.pdf>
7. Manualul privind Codul Etic Internațional pentru profesioniștii contabili, International Ethics Standards Board for Accountants <https://www.codetic-standardeinternationale.ro/wp-content/uploads/2020/01/Codul-etic-pentru-profesionistii-contabili.pdf>
8. Profesia Contabilă: îndrumări cu privire la o abordare bazată pe riscuri, FATF <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2021/04/RBA-Accounting-Profession-RO-1.pdf>
9. Mentalitatea și facilitarea abilităților profesioniștilor contabili – o schimbare de paradigmă a competențelor, Chartered Professional Accountants Canada <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2022/07/Mindset-and-Enabling-Skills-of-Professional-Accountants-Paper-4-RO.pdf>
10. Occupational outlook handbook. <https://www.bls.gov/ooh/>
11. Alfred Borgonovo, Brian Friedrich, and Michael Wells [Competency-Based Accounting Education, Training, and Certification. An Implementation Guide](#), Banca Mondială (2019)

12. [Компетентностный подход к образованию, практической подготовке и сертификации специалистов в сфере бухгалтерского учета. Руководство по применению. Алфред Боргоново, Брайан Фридрих и Майкл Уэллс](#)
13. [Руководство по применению компетентно-ориентированные учебно-оценочные материалы по бухгалтерскому учету. \(2021, Word Bank\)](#)
14. [CGMA Competency Framework Technical Skills. AN ILLUSTRATIVE COMPETENCY FRAMEWORK FOR ACCOUNTING TECHNICIANS, IFAC, \(2019\)](#)
15. Raport de cartografiere privind Standardele Ocupaționale și Standardele de Calificare existente în Moldova. Sprijin pentru acțiuni de țară și regionale (SUCRA) POL-SUC WP19 „Comitetele sectoriale din Moldova: parteneriate cu sectorul privat”. Disponibil: https://www.etf.europa.eu/sites/default/files/2019-11/mapping_os_qs_moldova_25112019_ro_4.pdf

**PROVOCĂRILE CONTABILITĂȚII: ECONOMIA CIRCULARĂ ȘI INTELIGENȚA
ARTIFICIALĂ**

**ACCOUNTING CHALLENGES: THE CIRCULAR ECONOMY AND ARTIFICIAL
INTELLIGENCE**

CZU:657.1:[004.8+330.1:504.06]

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.02>

Liliana LAZARI,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: liliana.lazari@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8310-2341>

Lilia GRIGOROI,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: lilia.grigoroii@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9741-0932>

Maia BAJAN,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: bajan.maia@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6903-8275>

Ludmila GRABAROVSKI,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: grabarovskii.ludmila@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1778-7474>

Abstract. In this research, a study is carried out on the challenges that accounting will face in the future. The research aims to identify the essence of the circular economy and artificial intelligence through the impact on the way accounting is organized.

Scientific research methods are used in the study, such as: analysis of aspects characteristic of the circular economy and artificial intelligence, synthesis of information, comparison to identify the impact on the organization of accounting, deduction of challenges, and inductive method to identify solutions. The results of the research identified the impact that the circular economy and artificial intelligence can have on accounting and the preparation of financial statements. Therefore, knowing and anticipating the evolutions that are determined by humanity will involve establishing the necessary steps to follow in the development of the profession and the related normative regulatory framework.

The paper presents the important role of accounting in the development of the circular economy, but also the challenges in the use of Artificial Intelligence in the organization of entity accounting.

Key words: contabilitate, economie circulară, raportare, sustenabilitate, inteligență artificială, digitalizare

JEL Classifications: M40, M41

Introducere

Contabilitatea este domeniul de activitate care se regăsește în activitatea oricărei instituții, organizații, entități și care este influențată direct și prompt de dezvoltarea economică, politică și socială existentă la un moment și cu tendințe de viitor. În acest context, toate acțiunile și activitățile aferente organizării contabilității și efectuării raportării financiare trebuie să contribuie la dezvoltarea și satisfacerea interesului social. De aceea, prezentul studiu se axează pe cercetarea provocărilor pentru contabilitate reieșind din direcția dezvoltării economice și a inteligenței artificiale.

Economia mondială se dezvoltă cu mare viteză, țările se confruntă cu problemele epuizării resurselor, poluării mediului și daunelor ecologice, de aceea țările dezvoltate se axează tot mai intens pe dezvoltarea economiei circulare.

Modelele de afaceri circulare sunt necesare pentru a asigura sustenabilitatea resurselor și naturii și pentru a atinge o dezvoltare durabilă. Cu toate acestea, îndepărtarea gândirii tradiționale legate de modelele de afaceri lineare de care economiile au devenit dependente poate fi dificilă. Acest lucru implică regândirea valorii, impactului și riscului într-o lume în care materiile și produsele pot fi păstrate în uz cât mai mult posibil pentru a elimina risipa și poluarea. Gândirea circulară are implicații asupra aplicării principiilor contabile, spre exemplu deprecierea activelor până când acestea nu mai au nici o valoare, iar evaluarea se va realiza dincolo de valoarea financiară generată [1].

Contabilitatea și finanțarea au potențialul de a conduce tranziția circulară. Acest studiu subliniază modul în care contabilitatea prezintă bariere în calea tranziției la economia circulară și cum trebuie să aibă loc atenuarea acestora, pentru a sublinia cum contabilitatea poate adapta tranziția la economia circulară.

În prezent, cercetările aferente modului de organizare al contabilității în cadrul economiei circulare sunt doar la început și reprezintă o preocupare a organismelor profesionale în domeniul contabilității la nivel internațional din cadrul țărilor dezvoltate.

Odată cu dezvoltarea rapidă a economiei, științei și tehnologiei, a venit era inteligenței artificiale, care a exercitat o mare influență asupra tuturor aspectelor vieții. Inteligența artificială (IA) este una dintre cele mai avansate tehnologii din lume. Acest articol va prezenta modul de utilizare a inteligenței artificiale în activitățile contabile dar și pentru a genera un impact pozitiv asupra calității informațiilor contabile. În cadrul prezentului studiu se va analiza modul în care inteligența artificială va afecta personalul contabil, deoarece deciziile nu pot fi luate de “mașină”, așa că nu va provoca un șomaj în masă. Cercetarea va sublinia că, în imaginea de ansamblu a inteligenței artificiale, personalul contabil ar trebui să-și îmbunătățească propriile aspecte ale abilităților și să devină un personal calificat cuprinzător. Importanța acestei cercetări este dată de interesul tot mai crescut al entităților din toate domeniile de activitate de a adopta soluții pe bază de inteligență artificială care să le ajute să obțină rezultatele dorite.

Conținut de bază

Economia circulară reprezintă un sistem economic care întreține un flux circular de resurse regenerând, păstrând sau contribuind la valoarea acestora [1]. Abordările economiei circulare iau în considerare întregul ciclu de viață al unei resurse: resursele trebuie să funcționeze la cel mai înalt potențial pentru cât mai mult timp posibil și să intre din nou în sistem pentru a crea valoare din nou și din nou, de la pre-utilizare până la post-utilizare și înapoi din nou.

În scopul cunoașterii influenței asupra contabilității este necesară perceperea aspectelor specifice economiei circulare versus modelului economic tradițional, descrierea cărora se prezintă în figura 1.

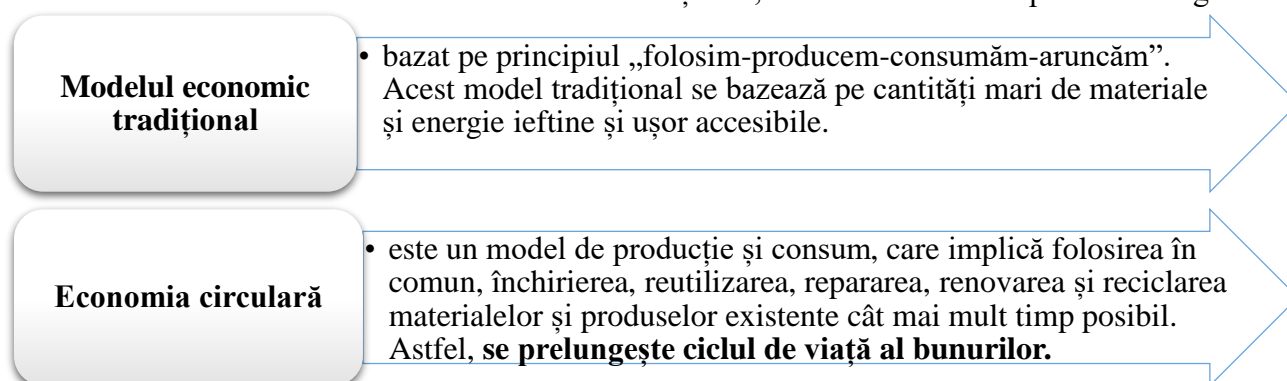


Figura 1. Modelul economic tradițional și economia circulară

Sursa: elaborat de autori

Circularitatea ne oferă instrumente pentru a transforma economia lineară într-una în care deșeurile și poluarea sunt eliminate, produsele și materialele sunt refolosite și natura este regenerată.

În acest context, riscurile legate de sustenabilitate pot fi transformate în oportunități prin strategii și modele de afaceri circulare care elimină risipa, păstrează produsele și materiile în uz și regenerează natura.

Tranziția către o economie circulară va necesita regândirea modului nostru actual de a face afaceri – și nu trebuie să trecem cu vederea rolul esențial al contabilității în cadrul acestui proces. Contabilitatea tradițională care se bazează pe economia lineară unde se prezintă entitatea ca sistem individual căreia îi pasă de starea de funcționare și de rezultatele financiare obținute, dar neglijează influența afacerii asupra mediului înconjurător și asupra societății în ansamblu.

Principala deosebire dintre contabilitatea în cadrul economiei lineare și celei circulare sunt utilizatorii de informații. În cadrul contabilității din economia lineară utilizatorii de informații sunt în principal investitorii și creditorii entității, în timp ce în cadrul economiei circulare principalii utilizatori ai informației contabile pe lângă proprietari și părțile interesate, sunt instituțiile de stat relevante (ministere), îndeosebi de protecție a mediului, iar guvernul poate înțelege investiția entității în controlul poluării mediului și valorificării resurselor regenerabile în scopul formulării de politici macroeconomice corespunzătoare, la fel investitorii externi pentru înțelegerea îndeplinirii de către entitate a responsabilităților de protecție a mediului și avantajelor fiscale pentru a estima perspectivele de dezvoltare ale entității și a determina comportamentul investițional [4].

În cadrul tranziției la economia circulară unele bariere aparțin contabilității, cum ar fi cele legate de raportare și evaluare. Deoarece contabilitatea servește funcția de măsurare și comunicare a poziției și performanței financiare a entității, este important să se potrivească cu tranzacțiile aferente economiei circulare.

Contabilitatea tranzacțiilor din cadrul economiei circulare trebuie să descrie practica de măsurare, analiză și raportare a performanței financiare și non-financiare a unei entități, pentru a reflecta cu adevărat valoarea și impactul afacerilor circulare asupra tuturor părților interesate [2].

Deci, pentru a promova tranziția la economia circulară și pentru a putea debloca oportunități de afaceri în cadrul economiei circulare trebuie *redefinite valoarea, impactul și riscul.*

Circularitatea implică regândirea următoarelor concepte [1]:

- ✓ **Valoare** – *înțelegerea și cuantificarea valorii* generate cu modele de afaceri circulare și *reevaluarea conceptului de valoare* (spre exemplu: în gândirea circulară perceperea risipei ca valoare reziduală poate duce la descoperirea unor utilizări anterioare subevaluate). Stabilirea prețurilor pentru resurse reziduale ridică întrebări semnificative și doar disponibilitatea piețelor pentru resursele reziduale va determina valoarea acestora;
- ✓ **Impact** – este nevoie de o *evaluare și o raportare* consecvente, comparabile, și fiabile ale impactului pentru a permite adoptarea deciziilor specifice economiei circulare. În economia circulară entitățile măsoară și raportează pe baza impactului, care reflectă și informațiile non-financiare precum implicațiile pentru societate și mediu. Se dezvoltă diferite formate pentru prezentarea datelor privind impactul cum ar fi situațiile integrate privind profitul și pierderea și bilanțul referitor la capitalul multiplu. Anume dezvăluirea informațiilor non-financiare este o modalitate excelentă de a demonstra progresul către o economie circulară;
- ✓ **Risc** – *evaluarea riscurilor* care iau în considerare *impactul total pe termen lung și relația cu capitalul uman și mediul înconjurător* al unei companii – nu doar rezultatele financiare – sunt necesare pentru a îndepărta capitalul de modelele de afaceri care nu sunt circulare și a-l apropia de cele care promit un proces de creare a valorii stabil și un impact pozitiv pe termen lung. Pentru a finanța modelele circulare de afaceri, conceptul de risc trebuie redefinit pentru a include aspectele nefinanciare pe termen lung legate de bunăstarea societății și a mediului. Or, în timp toate aspectele non-financiare au o latură financiară.

Pentru a profita de avantajele unei economii circulare, trebuie să măsurăm impactul social și de mediu al unei entități, precum și situația financiară a acesteia. Aceasta este o *contabilitate circulară* – noul termen care apare pentru contabilitate. *Contabilitatea circulară reprezintă impactul său mai larg asupra mediului, societății și economiei.*

Paradigma trece de la furnizarea de informații financiare la raportarea preocupărilor sociale și de mediu [5].

Contabilitatea poate deveni un motor al tranziției către o economie circulară. Permițând entităților să își măsoare utilizarea resurselor și impactul pentru a le reflecta în bilanț, contabilitatea circulară va permite o evidență a performanței circularității. Entitățile vor fi încurajate să aplice economia circulară, regândindu-și strategia și alocările de capitaluri către tranzacții din economia circulară, menținând valoarea produselor și materialelor cât mai ridicate posibil și colaborând cu lanțul lor de aprovizionare pentru a păstra controlul asupra fluxurilor de produse și materiale. În plus, raportarea circulară care implică colectarea și eliberarea de date cu privire la performanța circularității, va crea o responsabilitate sporită și o presiune pentru acțiune asupra circularității. În prezent nu există standard universal acceptat pentru măsurarea și raportarea impactului circular. Soluțiile standardizate de contabilitate circulară și raportare ar impune entităților să colecteze și să publice date de mai bună calitate, iar standardizarea ar garanta că datele colectate sunt comparabile, ceea ce le-ar face mai fiabile, ar crea o responsabilitate mai mare și ar permite investitorilor să facă distincția mai ușor între entități pe baza performanței lor de circularitate.

O declarație comună a Climate Disclosure Project, Climate Disclosure Standards Board, Global Reporting Initiative, International Integrated Reporting Council și Sustainability Accounting Standards Board și-a exprimat dorința să lucreze împreună pentru a dezvolta linii directoare complete de contabilitate și raportare. În plus, International Financial Reporting Standards Foundation folosește unele dintre liniile directoare existente dezvoltate pentru a aduce sustenabilitatea în dezvoltarea financiară. Aceste eforturi reprezintă un punct de plecare promițător pentru crearea unor standarde de contabilitate de durabilitate acceptate universal [2]. De asemenea, merită remarcată Directiva privind Raportarea de Sustenabilitate a Companiilor (CSRD) adoptată de Uniunea Europeană (14.12.2022) care conține obligația de a raporta asupra sustenabilității [3]. În acest context, companiile nu mai sunt însă evaluate astăzi doar dintr-o perspectivă economică-financiară, angajamentele față de Mediu, Societate, Guvernanță (ESG) necesitând să fie integrate în strategia de afaceri și misiunea unei entități, pentru a răspunde cadrelor de reglementare și așteptărilor utilizatorilor de informație corporativă. Această directivă impune entităților obligația de a raporta datele de impact, problemele de sustenabilitate și raportarea financiară continuă să fie tratate ca chestiuni în mare măsură separate. Pentru a analiza oportunitățile și provocările aferente adoptării economiei circulare a fost constituită *Coaliția Contabilității Circulare* (Coalition Circular Accounting), care a fost înființată de Institutul Regal al Contabililor Autorizați din Țările de Jos, ce are drept scop identificarea și depășirea provocărilor de ordin contabil și financiar care împiedică tranziția la economia circulară [1, 2]. CCA cuprinde un grup de experți și oameni de știință din domeniul financiar, contabil și juridic ce au scopul de a identifica și concepe soluții la provocările legate de contabilitate în tranziția circulară, pentru a explora modul în care contabilitatea poate deveni o pârghie de schimbare în acest context. CCA utilizează cazuri de afaceri din viața reală care arată ce provocări contabile și juridice apar atunci când un model de afaceri economic circular este pus în practică. Agregarea rezultatelor acestor cazuri este publicată într-un raport care oferă o imagine de ansamblu asupra provocărilor întâlnite și o foaie de parcurs pentru profesioniștii financiari și contabili din domeniu, precum și pentru factorii de decizie financiară [6, 2].

Cel mai recent efort de cercetare al Coalition Circular Accounting (CCA) îl reprezintă “Utilizarea raportării de durabilitate corporativă pentru transformarea circulară” [7]. Coaliția a evaluat implicațiile Standardului european de raportare asupra durabilității (ESRS) E5, utilizarea resurselor și economia circulară, prin prisma producătorului danez de vopsea Hempel, care are o afacere preocupată în mod evident de impactul său asupra mediului într-o industrie în care circularitatea este cheia pentru îndeplinirea ambițiilor de sustenabilitate, dar care trebuie să facă pași semnificativi pentru a se conforma cu noua cerință de raportare. Analiza cazului Hempel urmărește să facă două lucruri. În primul rând, prezintă o lumină asupra cerințelor specifice ale ESRS E5 – oferind un ghid pas cu pas pentru ca întreprinderile să se pregătească să raporteze subiecte legate de economia

circulară. În al doilea rând, pentru a reîncadra conformitatea cu ESRS E5 de a fi văzută ca o oportunitate unică de a porni tranziția la economia circulară a întreprinderilor [7].

Contabilitatea în economia circulară se bazează pe coexistența pe termen lung și reciprocă de beneficii între entitate și mediu, acordă importanță funcționării susținute a entității sub presupunerea unei bune circulații a resurselor. Fără dezvoltarea durabilă a mediului înconjurător, funcționarea entității va fi dificilă și nu va exista nici o bază necesară pentru existența contabilității [4].

O altă provocare pentru domeniul contabil o reprezintă pătrunderea inteligenței artificiale în organizarea activităților contabile. Abilitatea unei mașini de a imita acțiunile umane este numită inteligență artificială [9].

Forțele motrice care perturbă domeniul contabilității sunt Big Data, analiza datelor și inteligența artificială, care sunt din ce în ce mai utilizate de entități. Împreună, aceste forțe creează oportunități de a utiliza date structurate și nestructurate din mai multe surse, cum ar fi servere de internet, apeluri, videoclipuri și mesaje pentru a îmbunătăți procesul decizional. Contabilii sunt capabili să utilizeze analiza datelor pentru a identifica ineficiența operațională și pentru a automatiza sarcinile repetitive pentru îmbunătățirea eficienței. Contabilii sunt în mod similar capabili să utilizeze analiza datelor pentru a îmbunătăți calitatea și acuratețea raportării, precum și pentru a detecta oportunitățile și fraudele [11, p. 124].

Aplicațiile inteligenței artificiale pot fi utilizate atât în contabilitatea financiară, cât și în cea managerială. În contextul contabilității financiare, inteligența artificială poate fi utilizată pentru a automatiza sarcini repetitive și bazate pe reguli și, în unele cazuri, înregistrări chiar mai solicitante. În cea mai simplă setare, sistemele inteligenței artificiale pot utiliza procesarea limbajului pentru a citi extrasele, bonurile și facturile pentru a înregistra cheltuielile și pentru a reflecta înregistrările bancare. Pe măsură ce sistemele bazate pe inteligență artificială evoluează și sunt disponibile mai multe date, pot fi utilizate în sarcini mai solicitante pentru a analiza riscul de eșec al creditului, deprecierea stocurilor, etc. Pe de altă parte, contabilii manageriali pot folosi inteligența artificială pentru analiza predictivă, prognoză și detectarea problemelor pentru luarea deciziilor mai devreme și îmbunătățite. Sistemele inteligenței artificiale pot produce informații din mai multe surse, precum și date financiare istorice ale entității pentru a prognoza cheltuielile viitoare sau schimbările financiare și pentru a oferi scenarii de probabilitate. Combinând Big Data și Inteligența artificială, contabilii pot obține mai multe tipuri de date pentru a analiza date nefinanciare cu date financiare, oferind o perspectivă asupra tendințelor și comportamentului [11, p. 124].

Auditul este unul dintre domeniile care poate beneficia foarte mult de inteligența artificială, deoarece auditorii pot analiza și testa cantități mai mari de date. Inteligența artificială poate fi folosită și pentru automatizarea sarcinilor de audit, deoarece multe dintre ele pot fi repetitive și structurate. În prezent, se așteaptă ca inteligența artificială să sporească activitatea de audit prin îmbunătățirea eficienței și a vitezei.

În cele din urmă, pe baza cercetărilor existente, s-a stabilit o agendă de cercetare multidisciplinară în aplicarea inteligenței artificiale, constând din cinci domenii: transformare organizațională, colaborare om-mașină, reglementare, inovare tehnologică și considerații etice [11, p. 113]. De aceea nu poate fi doar o simplă aplicare în activitățile contabile ci prevede un spectru mult mai larg în utilizare.

Noile tehnologii – în special bazate pe inteligența artificială – vor avea un impact major asupra structurii generale și a proceselor din contabilitate și, astfel, vor transforma masiv ocupațiile profesionale și profilurile de sarcini existente într-un timp foarte scurt [11, p. 54]. Cel mai mare impact al inteligenței artificiale nu va veni, prin urmare, din înlocuirea locurilor de muncă cu noi tehnologii, ci din schimbarea a ceea ce face profesia contabilă.

Impactul inteligenței artificiale pentru domeniul contabilității oferă [9]:

- ✓ pentru activitățile contabile: timp redus pentru procesarea facturilor, extraselor bancare și pentru alte activități repetitive; rapoarte mai complexe generate la timp; consultanță pentru clienți, etc.

- ✓ pentru activitățile de audit: expertiză pentru învățarea automată; personal de audit redus; detectare îmbunătățită a fraudelor; accentul asupra controlului intern; etc.

Este cunoscut că robotica și inteligența artificială sunt în centrul schimbării și, prin urmare, oamenii vor trebui să se adapteze la schimbările care vin odată cu aceasta. Mulți se tem că aceste schimbări îi vor face pe oameni depășiți, dar cu cât cercetăm mai departe, cu atât descoperim că acest lucru este mai puțin adevărat, deoarece lumea profesională își dezvoltă abilitățile corespunzătoare. Mai exact, în viitorul profesiilor contabile și de audit, a devenit foarte clar că rolul contabililor și auditorilor se schimbă. Sarcinile repetitive și consumatoare de timp vor fi automatizate. Viitorul contabil și auditor va efectua lucrări de valoare mai mare, regăsindu-se în mai multe roluri de consilier financiar și afaceri, cu o expertiză mai specifică. Acest lucru le permite acestor persoane să se concentreze pe sarcini mai împlinitoare. Dar cei care nu s-au adaptat vor avea dificultăți să țină pasul cu schimbările din viitor. Astfel, știm că acum este momentul ca cei interesați să rămână în aceste domenii să se forțeze să continue să învețe și să se perfecționeze [11, p.50].

Este puțin probabil ca contabilii și auditorii să-și piardă locurile de muncă din cauza automatizării complete, dar aparțin unor domenii de afaceri care vor fi îmbunătățite cu inteligența artificială în următoarele decenii. Tehnologiile inteligenței artificiale pot înlocui sarcini specifice în cadrul contabilității în loc de locuri de muncă complete, ceea ce duce la o schimbare a rolurilor contabililor și a cerințelor de competențe. Între timp, în funcția de audit, munca va fi revoluționată cu utilizarea inteligenței artificiale.

Entitățile au început să implementeze sisteme bazate pe inteligență artificială în diferite activități, inclusiv și activități de contabilitate, pentru a obține avantaje competitive și eficiența costurilor. Cercetarea în domeniul inteligenței artificiale privind sistemele informaționale contabile a continuat să crească în mod constant în ultimii 30 de ani, cu o extindere mare a domeniilor de cercetare conexe. Cercetările anterioare în contabilitate și audit bazate pe inteligență artificială s-au concentrat în mare măsură pe studierea cerințelor tehnice, a sarcinilor potențiale care pot fi automatizate, a utilizării Big Data în contabilitate. Se menționează, că utilizarea și implementarea inteligenței artificiale a depășit rapid cercetarea în managementul riscurilor și guvernanta corporativă a inteligenței artificiale, fiind necesare cercetări suplimentare privind utilizarea etică și impactul sistemelor inteligenței artificiale, deoarece acestea devin din ce în ce mai utilizate pe scară largă. Mulți dintre cercetători au subliniat, de asemenea, necesitatea dezvoltării mecanismelor de guvernare pentru sistemele inteligenței artificiale [11,p. 175]. Institutul American al Contabililor Publici Autorizați (AICPA) a declarat că „Securitatea cibernetică este una dintre problemele de top în mintea conducerii și a consiliilor de administrație în aproape fiecare companie din lume – mari și mici, publice și private”. Prin urmare, este extrem de important ca fiecare entitate să ia în considerare cel puțin un program de management al riscului de securitate cibernetică [11,p. 183].

Dependența tot mai mare a entităților de tehnologiile informaționale crește vulnerabilitatea acestora la amenințările cibernetice. În plus, economia a devenit mai mult bazată pe cunoaștere; prin urmare, protejarea activelor informaționale a devenit un punct de top al ordinii de zi pentru contabilii și managerii. Securitatea cibernetică a crescut astfel, devenind una dintre cele mai importante provocări de management al riscului cu care se confruntă fiecare tip de entitate [11,p. 210].

Concluzii

Modelele de afaceri circulare nu sunt încă o practică obișnuită în cadrul entităților, iar beneficiile acestora nu sunt bine înțelese. Circularitatea implică inovație în modelele de afaceri și utilizarea resurselor, precum și în managementul financiar și contabilitate [1]. Este necesară încorporarea afacerilor circulare în educația, formarea și dezvoltarea profesională a contabililor. Instruirea specifică în ce privește modelele de afaceri circulare și cele eficiente din punct de vedere al resurselor și modul în care raportarea și evaluarea pot facilita deciziile circulare. Este necesară studierea provocărilor de ordin contabil precum noile modele de amortizare pentru a aloca valoarea activelor după durata de viață utilă a acestora. Amortizarea activului circulant pe parcursul duratei de viață utilă a unui activ descurajează gândirea circulară. Profesia contabilă va trebui să se adapteze la aceste

schimbări pentru a oferi instrumentele și serviciile de care entitățile au nevoie, inclusiv o contabilitate corespunzătoare. Cu toate acestea, contabilitatea poate deveni un motor al tranziției către o economie circulară. Or, contabilitatea ar permite prezentarea relației dintre performanța financiară și circularitate, lucru ce poate încuraja managerii să integreze factorii economiei circulare în alegerile lor operaționale, strategice și financiare.

Tehnicile actuale de contabilitate și raportare care au fost concepute pentru economia lineară nu sunt echipate pentru a capta cu adevărat valoarea și impactul pozitiv al afacerilor circulare.

Cu siguranță, provocările contabilității enunțate țin de viitorul profesiei și al activităților contabile. În prezent, este necesară înțelegerea proceselor determinate de economia circulară în scopul unei corecte evaluări a elementelor patrimoniale, înregistrării și raportării nu doar financiare dar și non-financiare, în care se va regăsi și impactul acestora. Necesitatea apariției de noi reglementări în domeniul standardizării atât a înregistrărilor dar și a indicatorilor necesari de raportat.

Deci, contabilitatea economiei circulare sunt principiile, raportarea și cadrul contabil care trebuie dezvoltate pentru a sprijini un nou val de afaceri din economia circulară.

Profesiile de contabilitate și de audit trec prin perturbări din cauza introducerii de noi tehnologii care vizează creșterea eficienței și acurateței. Contabilitatea digitală bazată pe inteligența artificială reprezintă noul viitor care aduce o creștere a eficienței și promite un viitor mai bun pentru profesia contabilă.

Schimbarea nu este de așteptat să fie rapidă sau imediată în relația contabilitate – inteligența artificială. Este posibil ca tehnologiile inteligenței artificiale să intre încet în entități, necesitând treptat mai multe cunoștințe și expertiză din partea contabililor. Este de așteptat ca contabilii și auditorii să lucreze alături de mașini inteligente pentru a le monitoriza performanța și rezultatele și pentru a le îmbunătăți funcționalitatea cu profesioniștii IT. Contabilii vor avea, de asemenea, un rol critic în supravegherea și gestionarea riscurilor legate de inteligența artificială în contabilitate, iar acest lucru va necesita cunoștințe sporite în IT. Este puțin probabil ca sarcinile manuale intermitente și solicitante care necesită evaluare umană să fie automatizate, deoarece automatizarea lor ar putea fi costisitoare și ineficientă. Prin urmare, contabililor și auditorilor li se cere în continuare să aibă cunoștințe profesionale profunde despre profesia lor.

Dezvoltarea globală, regională și națională va avea amprentă asupra provocărilor enunțate.

Referințe bibliografice:

1. Contribuția profesioniștilor contabili la economia circulară. IFAC, tradus CECCAR, septembrie 2022. Disponibil: <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2022/09/PAIB-Circular-Economy-IFAC-Royal-NBA-RO.pdf>
2. Financial Accounting in the circular economy. January 2022. Disponibil: <https://www.nba.nl/globalassets/themas/thema-duurzaamheid/financial-accounting-in-the-circular-economy---cca-overview-paper--january-2022.pdf>
3. Directiva UE 2022/2464 din 14.12.2022 privind Raportarea de Sustenabilitate. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>
4. EN-ZHU LI, GANG LI, GUAN-NAN LI. Study for Innovative Contents of Accounting Professional Education in Circular Economy. Advances in Social Science, Education and Humanities Research, volume 281, 4th International Conference on Social Science and Contemporary Humanity Development (SSCHD 2018). ATLANTIS PRESS. Disponibil: <https://www.atlantis-press.com/article/55912268.pdf>
5. Sabina SCARPELLINI, LUZ María Marín – Vinuesa, ALFONSO Aranda-Uson. Dynamic capabilities and environmental accounting for the circular economy in businesses. EMERALD. Disponibil: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/SAMPJ-04-2019-0150/full/pdf?title=dynamic-capabilities-and-environmental-accounting-for-the-circular-economy-in-businesses>
6. Coalition Circular Accounting (CCA). Disponibil: <https://www.circle-economy.com/programmes/finance/coalition-circular-accounting>
7. Leveraging corporate sustainability reporting for circular transformation. Disponibil: <https://www.circle-economy.com/resources/leveraging-corporate-sustainability-reporting-for-circular-transformation>

8. AGLAIA FISCHER, LUCAS GEUSEBROEK, MARVIN NUSSECK. Financial Accounting Must Enable the Circular Economy. Disponibil: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/financial-accounting-must-enable-circular-economy>
9. MIHAI Mirela Simina. Analiza implementarii solutiilor IA in sectorul financiar folosind T-O-E Framework. Revista Audit Financiar Volum 21 nr. 170/2023, pag. 241-250. Disponibil: <https://revista.cafr.ro/ArticolRO?CodArticol=9724>
10. ГЕОРГИЕВА, Даниела. Дигиталните компетенции на счетоводителите в контекста на четвъртата индустриална революция. Revista Икономика 21. Volum 2/2019. Disponibil: <https://dlib.unisvistov.bg/bitstream/handle/10610/4189/f75dfcc845a110218361395545b8818c.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
11. LEHNER, Othmar R., KNOLL, Carina. Artificial intelligence in accounting: organisational and ethical implications. ISBN: 978-1-032-05562-6 (hbk) ISBN: 978-1-032-05563-3 (pbk) ISBN: 978-1-003-19812-3 (ebk) DOI: 10.4324/9781003198123, 2023

NEW ASPECTS OF ACCOUNTING FOR SPECIAL PURPOSE FUNDS IN NON-COMMERCIAL ORGANIZATIONS

ASPECTE NOI ALE CONTABILITĂȚII MIJLOACELOR CU DESTINAȚIE SPECIALĂ ÎN ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE

CZU: 657.42:334.012.46(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.03>

Alexandru NEDERIȚA, Habilitated Doctor

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: nederita.alexandru@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9980-8808>

Abstract. Special purpose funds are the main source of funding for non-commercial organizations. These funds are received from contributors and are intended for carrying out special missions (projects/programs).

This article examines the following main issues regarding the accounting of special purpose funds:

- identification of special purpose funds and their distinction from other sources of funding of the non-commercial organization;
- recognition and assessment of special purpose funds according to their intended use;
- accounting of unused special purpose funds;
- accounting of exchange rate differences and interest related to special purpose funds;
- presentation of information related to special purpose funds in financial statements of non-commercial organizations.

Solving these problems will ensure control of the integrity of special purpose funds and the truthful presentation of their related information in financial statements.

Key words: special purpose funds, non-commercial organization, financial statements, exchange rate differences, interests.

JEL CLASIFICATION: M41

Introducere

Contabilitatea mijloacelor cu destinație specială constituie unul dintre cele mai importante și dificile sectoare de evidență a oricărei organizații necomerciale (în continuare – ONC). În cadrul acestui sector se formează un șir de indicatori, care servesc drept bază pentru elaborarea bugetelor ONC, determinarea indicatorilor situațiilor financiare și declarațiilor fiscale, luarea deciziilor manageriale și economice. În exactitatea și oportunitatea calculului indicatorilor ONC sunt cointeresate toate categoriile de utilizatori ai informațiilor contabile și financiare.

La contabilizarea mijloacelor cu destinație specială apar multiple probleme, principalele dintre care se referă la:

- identificarea componenței mijloacelor cu destinație specială și delimitarea acestora de alte surse de finanțare ale ONC;
- recunoașterea și evaluarea mijloacelor cu destinație specială în funcție de sursa de intrare și destinația de utilizare a acestora;
- reflectarea în conturile contabile a operațiunilor de recunoaștere, primire și utilizare a mijloacelor cu destinație specială;
- contabilizarea mijloacelor cu destinație specială neutilizate;
- înregistrarea diferențelor de curs valutar și a dobânzilor aferente mijloacelor cu destinație specială;
- prezentarea informațiilor privind mijloacele cu destinație specială în rapoartele financiare și fiscale ale ONC.

Componența, regulile generale de contabilizare a mijloacelor cu destinație specială și de prezentare a informațiilor aferente acestora în rapoartele financiare și fiscale sunt reglementate de prevederile Legii contabilității și raportării financiare [1], Legii cu privire la organizațiile necomerciale [2], Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale/reprezentanțele entității nerezidente [3] (în continuare – Indicații metodice), Planului general de conturi contabile [4], Ordinului ministrului finanțelor privind aprobarea formularului tipizat al Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru organizațiile necomerciale [5] (în continuare – Declarația ONG 17) și Regulamentului cu privire la mecanismul desemnării procentuale [6]. Unele aspecte generale ale contabilității și raportării financiare și fiscale a mijloacelor cu destinație specială în ONG sunt examinate în diverse lucrări publicate în Republica Moldova [7, 8, 9, 10, 11].

De menționat că actele normative și investigațiile aferente contabilității și impozitării mijloacelor cu destinație specială se referă preponderent la asociațiile obștești și nu dezvăluie particularitățile contabilității și impozitării mijloacelor specificate în alte forme de ONG, cum ar fi fundațiile și instituțiile private.

Metodele aplicate

Cercetarea se bazează pe metoda dialectică cu elementele sale fundamentale: analiza, sinteza, deducția, precum și pe metodele inerente disciplinelor economice: observarea, selectarea, gruparea, compararea etc. În cadrul investigării au fost analizate abordările generale și specifice privind componența, recunoașterea, evaluarea, fundamentarea documentară, contabilizarea și raportarea financiară și fiscală a mijloacelor cu destinație specială. De asemenea, au fost utilizate rezultatele cercetărilor savanților autohtoni, precum și prevederile reglementărilor naționale în domeniul contabilității și impozitării mijloacelor cu destinație specială în ONG.

Conținutul de bază

Mijloacele cu destinație specială reprezintă sursa principală de finanțare a oricărei ONG. Pornind de la prevederile Indicațiilor metodice, aceste mijloace cuprind:

- activele și serviciile primite sau care urmează să fie primite, a căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale cum ar fi: procurarea/crearea anumitor active, finanțarea unor programe/proiecte [3, pct. 5];
- sumele desemnării procentuale [3, pct. 20¹].

De menționat că în unii specialiști recomandă contabilizarea sumelor desemnării procentuale în componența mijloacelor nepredestinate [10, p. 82]. Această abordare nu este suficient argumentată, deoarece încasările sus-menționate urmează a fi utilizate doar în scopurile prevăzute de legislație. Astfel, conform Legii cu privire la organizațiile necomerciale, sumele desemnării procentuale pot fi utilizate pentru:

- susținerea activităților de utilitate publică desfășurate de către asociațiile obștești, fundațiile și instituțiile private [2, art. 9 alin. (3), lit. a)];
- acoperirea cheltuielilor administrative de 50% dacă suma obținută este de până la 50 000 de lei, de 40% dacă suma este mai mare de 50 000 de lei și nu depășește 100 000 de lei, de 30% dacă suma este mai mare de 100 000 de lei și nu depășește 500 000 de lei, de 25% dacă suma este mai mare de 500 000 de lei [2, art. 9 alin. (3), lit. b)].

În opinia noastră, sumele desemnării procentuale trebuie să fie contabilizate în componența mijloacelor cu destinație specială, fiindcă corespund conținutul economic al acestora. În caz contrar, va fi afectată veridicitatea și credibilitatea indicatorilor financiari și fiscali ai ONG.

Recunoașterea mijloacelor cu destinație specială constă în stabilirea perioadei de gestiune în care acestea pot fi reflectate în contabilitate și în situațiile financiare. Potrivit Indicațiilor metodice, această recunoaștere se efectuează în baza contabilității de angajamente [3, pct. 17], care prevede înregistrarea elementelor contabile pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății de numerar sau al compensării sub altă formă [1, art. 6, lit. b)]. Pentru recunoașterea corectă a mijloacelor sus-menționate trebuie să existe o certitudine întemeiată că:

- mijloacele cu destinație specială vor fi primite;
- condițiile aferente utilizării acestor mijloace vor fi îndeplinite;
- valoarea mijloacelor poate fi determinată în mod credibil [3, pct. 19].

De remarcat că unele ONG înregistrează mijloacele cu destinație specială pe măsura primirii acestora, adică în baza contabilității de casă. Această modalitate de recunoaștere nu corespunde cerințelor reglementărilor contabile naționale, creează dificultăți semnificative la calcularea indicatorilor din situațiile financiare și declarațiile fiscale și, ca urmare, pot genera decizii manageriale incorecte la toate nivelele de gestiune ale ONG.

În practică apar întrebări referitoare la contabilizarea operațiunilor privind utilizarea pe parcursul perioadei de gestiune a mijloacelor obținute din activitățile economice pentru finanțarea misiunilor speciale. Actualmente, contabilitatea operațiunilor sus-menționate nu este reglementată sub aspect normativ. În acest context, ONG are dreptul să stabilească de sine stătător schemele de formule contabile pentru evidența operațiunilor privind utilizarea mijloacelor obținute din activitățile economice pentru finanțarea misiunilor speciale. În acest caz, se vor lua în considerare conținutul economic al operațiunilor și regulile generale de reflectare a acestora în conturile contabile. Modul de contabilizare a operațiunilor nominalizate urmează a fi prevăzut în planul de conturi de lucru care, conform Indicațiilor metodice, trebuie să fie anexat la politicile contabile ale ONG [3, pct. 10 subpct. 3)].

În opinia noastră, operațiunile privind utilizarea pe parcursul perioadei de gestiune a mijloacelor obținute din activitățile economice statutare pentru finanțarea unor misiuni speciale trebuie să fie decontate la diminuarea fondului de autofinanțare fără închiderea pe parcursul perioadei de gestiune a conturilor de evidență a veniturilor din activitatea economică a ONG. Această modalitate de contabilizare a operațiunilor specificate va asigura veridicitatea și transparența indicatorilor privind veniturile și cheltuielile ONG, precum și comparabilitatea acestora la nivel național.

Recunoașterea mijloacelor cu destinație specială este corelată nemijlocit cu evaluarea acestora care reprezintă procesul de determinare a valorii mijloacelor specificate. Conform Indicațiile metodice, evaluarea inițială a acestor mijloace se efectuează în funcție de forma (monetară sau nemonetară) în care acestea au fost primite. Mijloacele primite sub formă monetară se evaluează la valoarea lor nominală, iar cele sub formă nemonetară – la costul de intrare, care se determină în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate (în continuare – SNC) și Indicațiile metodice [3, pct. 21].

Reflectarea în conturile contabile a operațiunilor aferente mijloacelor cu destinație specială este condiționată de sursa de intrare și direcțiile de utilizare a acestora. Astfel, mijloacele cu destinație specială sub formă de granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, contribuții ale fondatorilor și membrilor, alte finanțări și încasări, ce urmează a fi primite se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente, iar intrarea efectivă a acestor mijloace – ca majorare a activelor și diminuare a creanțelor [3, pct. 20].

Potrivit Indicațiilor metodice, mijloacele cu destinație specială, cu excepția sumelor desemnării procentuale, pot fi utilizate pentru acoperirea/compensarea costurilor/cheltuielilor curente, procurarea/fabricarea stocurilor și a altor active circulante, procurarea/crearea activelor imobilizate. Utilizarea mijloacelor cu destinație specială pentru acoperirea/compensarea cheltuielilor curente ale ONG se înregistrează concomitent ca:

- majorare concomitentă a cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială și a datoriilor;
- diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială [3, pct. 22].

În conformitate cu Indicațiile metodice [3, pct. 23], operațiunile aferente utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea/fabricarea stocurilor și a altor active circulante, precum și pentru acordarea avansurilor pot fi contabilizate în baza uneia din două variante:

1) ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a:

- ✓ veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială – la valoarea stocurilor utilizate;

✓ veniturilor anticipate – la valoarea stocurilor și avansurilor acordate neutilizate.

2) ca decontare integrală a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială la veniturile anticipate și înregistrarea acestora pe măsura utilizării stocurilor și decontării avansurilor acordate la veniturile curente.

În opinia noastră, prima variantă este mai corectă și asigură un nivel mai înalt de veridicitate a indicatorilor din situațiile financiare ale ONG. Totodată, indiferent de varianta aplicată la decontarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială este necesar să se țină cont de faptul că cheltuielile și veniturile aferente mijloacelor cu destinație specială se recunosc și se înregistrează concomitent în aceeași perioadă și în aceeași mărime [3, pct. 25].

Mijloacele cu destinație specială primite sub formă de active imobilizate sau utilizate pentru procurarea/crearea unor astfel de active se înregistrează ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a fondului de active imobilizate [3, pct. 24]. Indicațiile metodice nu conțin prevederi explicite referitoare la dată decontării mijloacelor sus-menționate, ceea ce creează anumite dificultăți la contabilizarea activelor imobilizate, precum și la calcularea amortizării acestora. După părerea noastră, mijloacele cu destinație specială urmează a fi decontate la fondul de active imobilizate pe măsura transmiterii acestora în exploatare. Până la această dată mijloacele sus-menționate trebuie să fie înregistrate ca datorii pe termen lung sau curente.

Potrivit Indicațiilor metodice, sumele desemnării procentuale se înregistrează ca majorare simultană a numerarului și a veniturilor anticipate [3, pct. 20¹]. De remarcat că această regulă nu se respectă întotdeauna în activitatea practică a ONG. Astfel, unele ONG înregistrează sumele sus-menționate în conturile de evidență a mijloacelor cu destinație specială sau a altor datorii, ceea ce denaturează indicatorii situațiilor financiare. În plus, pot apărea probleme de ordin fiscal în cazul efectuării de către autoritățile abilitate a controlului respectării mecanismului de utilizare, de rambursare și de raportare a sumelor desemnării procentuale.

Modalitatea de contabilizare a operațiunilor de utilizare a sumelor desemnării procentuale nu este reglementată în mod special în Indicațiile metodice și/sau în alte acte normative contabile. În acest context, ONG poate să elaboreze de sine stătător modalitatea de evidență a operațiunilor sus-menționate cu includerea acesteia în politicile contabile. În opinia noastră, sumele desemnării procentuale trebuie să fie recunoscute inițial în componența veniturilor anticipate cu decontarea ulterioară la:

- veniturile aferente mijloacelor cu destinație specială – la utilizarea sumelor pentru acoperirea cheltuielilor curente ale ONG;
- finanțările și încasărilor cu destinație specială – în cazul direcționării sumelor pentru realizarea unor misiuni speciale;
- fondului de active imobilizate – în cazul utilizării sumelor pentru procurarea/crearea activelor imobilizate transmise în exploatare și destinate utilizării pentru desfășurarea activităților de utilitate publică și/sau în scopuri administrative.

În procesul realizării misiunilor speciale pot apărea solduri de mijloace cu destinație specială neutilizate. În conformitate cu Indicațiile metodice, aceste solduri se înregistrează ca urmare:

- a sistării programelor/proiectelor sau după finalizarea acestora, când suma mijloacelor primite depășește suma mijloacelor utilizate [3, pct. 29];
- a utilizării incomplete a sumelor desemnării procentuale într-un termen ce nu depășește două perioade fiscale [3, pct. 30¹] sau în cazul utilizării acestor sume contrar destinației și ne reprezentării raportului privind utilizarea sumelor desemnării procentuale [2, art. 10].

Modul de contabilizare a mijloacelor cu destinație specială neutilizate este condiționat de direcția utilizării ulterioare a acestora. Conform Indicațiile metodice, cu acordul finanțatorului aceste mijloace pot fi rambursate finanțatorului, redirecționate pentru cofinanțarea altor programe/proiecte sau lăsate la dispoziția ONG [3, pct. 29].

Sumele desemnării procentuale urmează a fi utilizate într-un termen ce nu depășește două perioade fiscale după perioada fiscală, în care a fost efectuată desemnarea procentuală. Sumele neutilizate în această perioadă trebuie să fie restituite la buget până la data-limită de depunere a raportului privind

modul de utilizare a sumelor de desemnare procentuală [3, pct. 30¹]. Această cerință rezultă și din prevederile Regulamentului cu privire la mecanismul desemnării procentuale [6, pct. 29]. Totodată, în cazul în care beneficiarul a fost exclus din lista beneficiarilor până la expirarea termenului de utilizare a desemnărilor procentuale din cauza unor circumstanțe de ineligibilitate, dar a beneficiat de desemnări procentuale până la excludere, acesta are obligația de restituire, în termen de 2 luni de la excludere, a sumelor desemnării procentuale nevalorificate până la data apariției circumstanțelor care l-au făcut ineligibil. În afară de sumele neutilizate ale desemnării procentuale, la buget urmează, de asemenea, să fie restituite și sumele desemnării procentuale neraportate și utilizate contrar destinației [2, art. 10].

În cazul încălcării de către ONC a regulilor de utilizare și de raportare a încasărilor desemnării procentuale, acestea i se poate interzice primirea unor astfel de mijloace pe o durată de doi ani [6, pct. 35 subpct. 3)]. Totodată, ONC are obligația să calculeze și să achite la buget impozitul pe venit din suma desemnării procentuale utilizate contrar destinației.

Planul general de conturi contabile nu conține scheme de formule contabile aferente operațiunilor de rambursare a mijloacelor cu destinație specială neutilizate. ONC poate să elaboreze de sine stătător aceste scheme și să le includă în planul de conturi de lucru propriu. Pornind de la prevederile Indicațiile metodice [3, pct. 30], soldurile mijloacele cu destinație specială neutilizate trebuie să fie înregistrate în conturile contabile în modul următor:

- ca diminuare concomitentă a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente și a numerarului – la rambursarea mijloacelor finanțatorului;
- ca corespondență internă între subconturile conturilor sintetice de evidență a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială – la redirecționarea mijloacelor pentru cofinanțarea altor misiuni speciale;
- ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente și majorare a fondului de autofinanțare – la înregistrarea mijloacelor neutilizate lăsate la dispoziția ONC.

În conformitate cu Indicațiile metodice [3, pct. 30¹], operațiunile de rambursare a sumelor desemnării procentuale urmează a fi înregistrate ca:

- diminuare a veniturilor anticipate și majorare a datoriilor față de buget – la calcularea datoriei aferente numerarului neutilizat;
- diminuare concomitentă a datoriilor față de buget și a numerarului – în cazul achitării datoriei față de buget.

În cazul în care suma desemnării procentuale ce urmează a fi rambursată este mai mare decât mărimea veniturilor anticipate sau în cazul absenței unor astfel de venituri, diferența aferentă se recomandă să fie înregistrată ca majorare simultană a cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială și datoriilor față de buget.

Diferențele de curs valutar apar în cazul efectuării operațiunilor în valută străină pe seama mijloacelor cu destinație specială. Modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a acestor diferențe este reglementat de Indicațiile metodice și SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă” [12]. Aceste diferențe se recunosc în urma schimbării cursului valutar:

- la data raportării sau la altă dată prevăzută în politicile contabile ale entității, comparativ cu data înregistrării inițiale a operațiunilor în valută străină;
- la data achitării creanțelor/datoriilor în perioada curentă și data raportării în perioada precedentă;
- la data raportării în perioada precedentă și data raportării în perioada curentă în cazul în care operațiunile în valută străină în aceste perioade nu au fost efectuate;
- la data achitării creanțelor/datoriilor și data înregistrării inițiale a operațiunilor în valută străină, dacă decontările sunt efectuate într-o perioadă de gestiune.

Spre deosebire de entitățile comerciale, în care diferențele de curs valutar favorabile și nefavorabile se recunosc drept venituri și cheltuieli curente, în ONC aceste diferențe se înregistrează ca majorare

sau diminuare a finanțarilor și încasărilor cu destinație specială [3, pct. 27].

Diferențele de curs valutar aferente decontărilor cu nerezidenții trebuie să fie documentate printr-o notă contabilă care se consideră document primar dacă există elementele obligatorii prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare [1, art. 11 alin. (7)].

În cazul diferențelor de curs aferente operațiunilor în valută străină între rezidenții Republicii Moldova este necesar să se completeze formularul tipizat de document primar „Actul de confirmare a creanțelor și datoriilor în valută străină aferente operațiunilor economice între rezidenții Republicii Moldova” [13]. Acest document se întocmește la data raportării de către entitățile rezidente cărora li se permite efectuarea pe teritoriul Republicii Moldova a plăților și transferurilor în valută străină, cu excepția băncilor licențiate. Actul nominalizat se completează în două exemplare de către entitatea-emitent și se transmite entității-destinatar pentru confirmarea soldurilor creanțelor, datoriilor, inclusiv a avansurilor primite/acordate în valută străină și recalculat la data raportării. Entitatea-destinatar, în termen de 5 zile lucrătoare din ziua primirii actului, remite entității-emitent un exemplar pentru păstrare. Al doilea exemplar se păstrează în contabilitatea entității-destinatar.

În afară de diferențele de curs valutar, în ONC pot apărea și diferențe dintre cursul oficial al BNM și cursul de vânzare/cumpărare al valutei străine primite anterior sub formă de mijloace cu destinație specială. Modul de documentare și de contabilizare a diferențelor specificate nu este reglementat sub aspect normativ. În acest context, ONC poate să elaboreze de sine stătător modalitatea de documentare și de contabilizare a diferențelor sus-menționate.

Diferențele dintre cursul oficial al BNM și cursul de vânzare/cumpărare a valutei străine se contabilizează în baza informațiilor băncii comerciale. În practică astfel de informații se prezintă sub formă de aviz, notă contabilă, extras de cont sau în alt mod stabilit de bancă.

În cazul în care ONC efectuează un număr mic de operațiuni de vânzare/cumpărare a valutei străine, pentru diferențele nominalizate poate fi întocmită o notă contabilă. Această notă trebuie să conțină toate elementele obligatorii ale documentelor primare prevăzute de legislație, precum și informațiile care confirmă cursul oficial al BNM și cursul comercial la data vânzării/cumpărării valutei străine.

Diferențele nefavorabile și favorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul de vânzare/cumpărare a valutei străine primite anterior sub formă de finanțări și încasări cu destinație specială trebuie să fie recunoscute respectiv ca cheltuieli și venituri aferente mijloacelor cu destinație specială.

În procesul desfășurării activităților statutare, în ONC pot fi înregistrate mijloace bănești în monedă națională și valută străină disponibile încasate anterior sub formă de mijloace cu destinație specială. În conformitate cu decizia organului de conducere al ONC, pe seama acestor mijloace pot fi deschise conturi de depozit și/sau procurate valori mobiliare sau alte investiții financiare.

Mijloacele bănești investite în conturile bancare sau în valorile mobiliare generează venituri sub formă de dobânzi. Mărimea și periodicitatea calculării și achitării acestor dobânzi se stabilesc în contractele încheiate între ONC și băncile comerciale sau cu alți investitori.

Potrivit Indicațiilor metodice, dobânzile calculate pentru soldurile mijloacelor cu destinație specială în conturile de depozit, altor investiții în monedă națională și valută străină se recunosc ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a finanțarilor și încasărilor cu destinație specială [3, pct. 29].

Încasarea mijloacelor bănești obținute din dobânzi trebuie să fie înregistrată ca majorarea a numerarului și diminuare a creanțelor. În cazul utilizării numerarului în valută străină pentru deschiderea conturilor de depozit și/sau procurarea valorilor mobiliare emise de către nerezidenți, suplimentar este necesar să se determine diferențele favorabile și/sau nefavorabile de curs valutar care, după cum a fost menționat mai sus, urmează a fi raportate la majorarea sau diminuarea finanțarilor și încasărilor cu destinație specială.

Informațiile privind mijloacele cu destinație specială se reflectă în situațiile financiare și declarațiile fiscale ale ONC în următorul mod:

- în bilanț [3, anexa nr. 1] – soldurile mijloacelor cu destinație specială la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;

- în situația de venituri și cheltuieli [3, anexa nr. 2] – sumele veniturilor, cheltuielilor și rezultatului (excedentul/deficitul) aferente mijloacelor cu destinație specială;
- în situația surselor de finanțare [3, anexa nr. 3] – soldurile și modificările (majorările/diminuările) mijloacelor cu destinație specială în cadrul următoarelor grupe: finanțări cu destinație specială din bugetul național; finanțări cu destinație specială din bugetul local; granturi; asistență financiară și alte finanțări și încasări cu destinație specială;
- în Declarația ONG 17 – sumele veniturilor și cheltuielilor curente aferente mijloacelor cu destinație specială;
- în Raportul financiar privind modul de utilizare a sumelor de desemnare procentuală (anexa 1D la Declarația ONG 17) – sumele desemnării procentuală primite și utilizate în prima și a doua perioadă fiscală după încasarea acestor sume.

De asemenea, informațiile privind mijloacele cu destinație specială, urmează a fi prezentate și în Nota explicativă la situațiile financiare ale ONG. În conformitate cu pct. 175 din Indicațiile metodice, volumul, structura și forma de prezentare a notei explicative se stabilesc de către ONG de sine stătător, reieșind din cerințele finanțatorilor, donatorilor și necesitățile informaționale ale utilizatorilor situațiilor financiare. În particular, propunem ca în Nota explicativă să fie prevăzut un compartiment distinct privind mijloacele cu destinație specială, în care urmează a fi incluse informații referitoare la categoriile de mijloace recunoscute, primite și utilizate, soldul mijloacelor neutilizate la data raportării, executarea bugetelor aferente misiunilor speciale etc.

De remarcat că indicatorii privind mijloacele cu destinație specială din rapoartele financiare și fiscale ale ONG se calculează în mod diferit, ceea ce complică semnificativ lucrul contabil și nu asigură integritatea și transparența utilizării mijloacelor specificate. Pentru simplificarea calculării indicatorilor sus-menționați, se recomandă unificarea nomenclatorului și a regulilor de determinare a indicatorilor specificați. În acest scop, propunem includerea în formatele situației de venituri și cheltuieli și Declarației ONG 17 a unor indicatori suplimentari privind veniturile și cheltuielile aferente sumelor desemnării procentuale.

Concluzii

Mijloacele cu destinație specială constituie sursa principală de finanțare a oricărei ONG. Actele normative în vigoare și literatura de specialitate se referă preponderent la asociațiile obștești și nu conțin prevederi/recomandări distincte aferente contabilității și impozitării în fundațiile și instituțiile private. Unele ONG recunosc mijloacele cu destinație specială în baza contabilității de casă, ceea ce creează dificultăți semnificative la calcularea indicatorilor din situațiile financiare și declarațiile fiscale ale ONG. Totodată, în practica sunt frecvente cazurile când sumele desemnării procentuale se contabilizează în componența mijloacelor nepredestinate, ceea ce nu corespunde conținutul economic al acestora, deoarece aceste mijloace pot fi utilizate de către ONG doar în scopurile prevăzute de legislație. Planul general de conturi contabile nu conține scheme de formule contabile aferente operațiunilor de rambursare a mijloacelor cu destinație specială neutilizate. Ca urmare, ONG contabilizează aceste operațiuni în mod diferit și nu întotdeauna corect. Indicatorii privind mijloacele cu destinație specială din rapoartele financiare și fiscale se calculează în mod diferit, ceea ce nu asigură controlul integrității și transparenței utilizării mijloacelor sus-menționate.

În vederea perfecționării contabilității, impozitării, raportării financiare și fiscale a mijloacelor cu destinație specială ale ONG este rațională realizarea următoarelor măsuri:

- recunoașterea mijloacelor cu destinație specială în baza contabilității de angajamente, adică pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății de numerar sau al compensării în altă formă;
- decontarea mijloacelor din activitățile economice ale ONG direcționate pentru finanțarea unor misiuni speciale la diminuarea fondului de autofinanțare fără închiderea conturilor de venituri pe parcursul perioadei de gestiune;
- înregistrarea inițială a sumelor desemnării procentuale în componența veniturilor anticipate cu decontarea ulterioară în funcție de direcția utilizării la veniturile curente, finanțările și

- încasările cu destinație specială sau la fondul de autofinanțare;
- contabilizarea operațiunilor de rambursare a mijloacelor cu destinație specială neutilizate conform schemelor de formule contabile elaborate de către ONC de sine stătător;
 - înregistrarea diferențelor favorabile și nefavorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul de vânzare/cumpărare a valutei străine respectiv ca venituri și cheltuieli curente;
 - includerea în Notă explicativă la situațiile financiare ale ONC a unui compartiment distinct în care urmează a fi incluse informații suplimentare privind mijloacele cu destinație specială care nu se conțin în formatele de bază ale situațiilor financiare;
 - unificarea nomenclatorului și modului de calculare a indicatorilor privind mijloacele cu destinație specială din rapoartele financiare și fiscale ale ONC prin includerea în formatele acestora a indicatorilor privind veniturile și cheltuielile aferente desemnării procentuale.

Implementarea recomandărilor sus-menționate va asigura controlul integrității mijloacelor cu destinație specială și prezentarea veridică a informațiilor aferente acestora în situațiile financiare și declarațiile fiscale ale ONC.

Bibliografie

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 1-6 din 05.01.2018.
2. Legea cu privire la organizațiile necomerciale nr. 86 din 11.06.2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 193 din 27.07.2020.
3. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate de prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 188/2014. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>
4. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 119/2013. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
5. Ordinul ministrului finanțelor privind aprobarea formularului tipizat al Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru organizațiile necomerciale nr. 08/2018. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=374017>.
6. Regulamentul cu privire la mecanismul desemnării procentuale, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1286/2016.
7. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=367801>.
8. Nederița, A., 2020. Aspecte noi privind contabilitatea în organizațiile necomerciale. *Contabilitate și audit* (4), pp.77–90.
9. Недерица, А., 2021. О некоторых вопросах составления и представления финансовых отчетов за 2020 год в некоммерческих организациях. *Contabilitate și audit* (3), pp.77–87.
10. Nederița, A., Prisacar, T., 2015. *Particularitățile organizării managementului financiar și contabilității în Republica Moldova*. Chișinău: Editura „Cu drag” – ISBN 978-9975-87-048-1.
11. Присакар, Т., 2018. Опыт представления новой Декларации о подоходном налоге для НКО: выводы и предложения. *Contabilitate și audit* (5), pp. 80–85.
12. Slobodeanu, S., 2018. Modul de completare a Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma ONG 17) pentru anul 2017 de către organizațiile necomerciale. *Contabilitate și audit* (2), pp. 73–81.
13. Standardul Național de Contabilitate „Diferențe de curs valutar și de sumă”, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.118/2013. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
14. Ordinul ministrului finanțelor cu privire la aprobarea formularului tipizat de document primar „Act de confirmare a creanțelor și datorii în valută străină aferente operațiunilor economice între rezidenții Republicii Moldova” nr. 71/2014 <https://weblex.md/item/view/lang/ro/id/b0d970b717abe5490d006247f32593f8>

**PRACTICA CONTABILITATII SI INTOCMIREA SITUATIILOR FINANCIARE ALE
ORGANIZATIILOR CARITABILE NONPROFIT CONFORM IFRS SI NP(S)BO**

**PRACTICE OF ACCOUNTING AND PREPARATION OF FINANCIAL STATEMENTS
OF NON-PROFIT CHARITABLE ORGANIZATIONS ACCORDING TO IFRS AND
NP(S)BO**

CZU: [657.37:006.32+061.235](477)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.04>

Olena RAZBORSKA,

Vasyl Stus DonNU, Ukraine

E-mail: o.razborska@donnu.edu.ua

ORCID ID: 0000-0003-4519-0381

Viktor TOMCHUK,

Vasyl Stus DonNU, Ukraine

E-mail: v.tomchuk@donnu.edu.ua

ORCID ID: 0000-0001-8575-4618

Abstract. Complex situation in Ukraine, which is connected directly and with the introduction of martial law, the implementation of military operations on our territory, necessitated the involvement of numerous non-state actors organizations - charitable organizations, in order to solve a number of issues. Due to the fact that charitable organizations belong to non-profit organizations, they face many problems related to management, management accounting and reporting. Methods of keeping records and drawing up financial statements in non-profit organizations should comply with generally accepted rules and display as accurately as possible the results of their economic activity, providing a complete, objective and reliable information to interested users. The importance of the topic is to study the accounting and reporting features of the operations of non-profit organizations in terms of their assets and sources of financing, the specifics of the composition of their income and expenses; finding ways to solve the problems of regulating the activities of non-profit charitable organizations, the technology of accounting for targeted financing funds and their use in conditions of uncertainty due to the consequences of military operations.

The research used scientific methods and approaches, in particular, comparisons to reveal the peculiarities of accounting for charitable aid, in monetary or other material form, for specific purposes based on international and domestic standards; formalization and generalization of the main technological tasks of the organization and accounting methodology in non-profit organizations.

The results. On the basis of the conducted research, the problems of determining their legal status existing in domestic non-profit charitable organizations were singled out, changes and additions to the methodological basis of accounting of funds of targeted financing and their use, stocks, fixed assets and their depreciation were proposed, which will allow to achieve the identity of the display of operations, formation of reliable accounting information that would ensure the effectiveness of assessment and planning of their activities.

Keywords: non-profit charities, earmarked funding, assets, liabilities, capital, income, expenses, accounting, financial reporting, accounting and reporting standards.

Introduction. Political and social instability in Ukraine and in the world as a whole put forward new requirements that relate to the formation of those responsible institutions of civil society and improving the quality of life people. To social institutions that contribute to the development of civil society, belong to public and charitable organizations. They are the ones important components of the institutionalization of public interests. Mainly the purpose of these organizations is to achieve social, charitable, educational, cultural and scientific goals, development of physical culture and sports, satisfaction of non-material needs - spiritual, in addition - protection of rights citizens, their interests.

Given the new realities in which we live, category help of citizens who especially need it is extremely important, that's why it comes to the fore from among all other tasks of the aforementioned organizations. The main role in solving the problems of citizens is always performed by the state. It was she who was and remains the guarantor of protection, social security. However, the difficult situation in Ukraine, which is related directly and with the introduction of martial law, the implementation of military operations on our territory, necessitated the involvement of numerous non-state actors organizations - charitable organizations, in order to solve a number of issues.

Charitable organizations have always functioned in Ukraine, but in recent years there has been a rapid increase in their number. In general, the tendency in Ukraine is that people respond to every crisis with active actions. This was the case in 2014-2015, when there was a boom in volunteer and public initiatives, as well as during the lockdown due to Covid-19 in 2020-2021, and especially with the beginning of Russian military aggression in Ukraine in 2022 until today.

April 2022 showed exceptional activity in issues of support for the army, the state and vulnerable population groups. Yes, in compared to April 2021, 12 times more registrations were recorded organizations specializing in charitable activities, in particular, from taking into account the possibility of fundraising [1]. Data on the number of registered charitable organizations in Ukraine as of the beginning of May 2022 is shown in *Figure 1*.



Figure 1 – Registered charitable organizations of Ukraine as of beginning of May 2022

Source: based on [1]

Charitable organizations can be created in the form of charities societies, charitable institutions or charitable foundations. Their activities regulated at the legislative level by the Law of Ukraine "On Charitable activities and charitable organizations"[4], the Law of Ukraine "On humanitarian assistance"[3] and other normative acts.

Characteristics of charitable organizations include dominance social motives, values and goals over financial ones, diversity stakeholders and an action-oriented rather than an administrative culture. As a rule, the purpose of charitable organizations is not to make a profit, but focusing on social goals, be it poverty reduction, development communities, sustainable development or health and social care. As consequently, there is no institutionalized final result, such as profit, for which could be used to evaluate the activities of such non-profit organizations. In addition, their mission is usually aimed at a specific group of customers or beneficiaries, such as the local community of persons with special needs in the field health care or social needs.

Due to the fact that charitable organizations belong to non-profit organizations, they face many problems related to management, management accounting and reporting.

The purpose of the publication is to study the accounting and reporting features of the operations of non-profit organizations in terms of their assets and sources of financing, the specifics of the composition of their income and expenses; finding ways to solve the problems of regulating the activities of non-profit charitable organizations, the technology of accounting for targeted financing funds and their use in conditions of uncertainty due to the consequences of military operations.

Basic content. Charities are undeniably associated with financial activities, which determines the need for proper documentation and the direction of financial support in accordance with the defined goals. The activities of non-profit organizations can be financed from the account funds from the state budget, and at the expense of self-earned funds, namely therefore, the spending of funds is strictly controlled by the state and there is a need for correct and complete display of cost data accounting for further reporting and control.

It is worth noting that there is no separate special document which would regulate the implementation of the accounting process by non-profit organizations. That is why they, like other business entities, use NP(S)BO and IFRS.

Accounting methods in non-profit organizations must comply with generally accepted rules and display as accurately as possible the results of their economic activity, providing a complete, objective and reliable information to interested users. Organization data develop and approve an accounting policy that includes the following sections: working chart of accounts with specified synthetic and analytical accounts necessary for accounting; forms of primary accounting documents, registers, as well as documents for internal accounting reporting; the procedure for carrying out an inventory assets and liabilities of the organization; methods of assessing assets and liabilities; document flow rules and accounting information processing technology; order control over economic operations; other decisions necessary for organization of accounting [14].

The accounting objects of non-profit charitable organizations, like any other economic entities, are: assets, capital and liabilities, business processes and operations, income and expenses.

A feature of the assets of non-profit organizations is that they are not so wide a warehouse, for example, at a manufacturing enterprise. Data of the organization in in most cases do not have capital investment and long-term receivables, their operations with financial investments are limited As a rule, there are none in non-profit charitable organizations statutory, reserve, unpaid and withdrawn capital. During them long-term obligations almost never arise in the activity, c including obligations for bank loans, and indebtedness to suppliers.

The operations of non-profit organizations are quite specific, usually they are related to membership fees, charity and humanitarian help, etc. and are carried out according to the organization's own rules, as does not have a specific standard or at least prescribed Methodical ones recommendations that would regulate them.

A significant share of all operations of charitable organizations is occupied by those who relate specifically to targeted funding. They are a characteristic feature of them activity Unfortunately, there is no definition of targeted funding in NP(S)BO. On in practice, two approaches to this issue have developed (see *Table 1*).

Table 1 – Approaches to the interpretation of targeted funding

Approach 1. All income of non-profit organization is targeted funding	Approach 2. Targeted funding is only those revenues that are provided for specific goals
<p>Proponents of this approach claim that since all received must be spent only for statutory purposes, then accordingly it is considered targeted.</p> <p>Ago: <i>Income = Expenses</i></p> <p>Taxpayers, taking into account the specifics activities of non-profit organizations, <i>believe that it is appropriate to recognize all income of non-profit organizations targeted funding and targeted income</i>, including rent payments, interest received on deposits, exchange rate differences.</p> <p>In this case, income and expenses in the Report on the use of income (profits) will be equal in amount</p>	<p><i>Not all proceeds are earmarked.</i></p> <p>Arguments:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) the concept of targeted financing is appropriate only with respect to income received from the funds; 2) targeted financing - financing for purposes stipulated between the provider and receiver; 3) exchange rate differences, rent, interest, income from the sale of property (inventories, non-current assets, etc.) - not targeted financing. They are used on statutory purposes. But the provider does not install specific areas of use. <p>With this approach, <i>targeted funding (income) is money, assets that a non-profit organization receives without intended purpose, that is, without specific goals and spending conditions.</i></p>

Source: based on [13]

We like the second approach. They are convinced that they are charitable organizations may also have non-target revenues, i.e. funds that they receive without purpose, without clearly established conditions for them using.

Funds or property received in the form of targeted financing, are aimed at the implementation of specific programs and activities. Income and the use of targeted funding is carried out in accordance with individual normative-legislative acts and statutory documents. This species financing is carried out on the basis of free of charge, irreversibility and intended use. Accordingly, it can be considered one of the species income. Procedure for displaying information on targeted funding in accounting is regulated by items 16-19 of NP(S)BO 15 [7]. An interesting point is that, according to clause 16 of this standard, the target receipts are recognized as income not immediately, only after confirmation fulfillment of the conditions relating to such financing. In addition, such incomes are recognized in those periods when the costs related to by fulfilling the conditions of targeted financing. Paragraph 18 of NP(S)BO 15 states on targeted financing of capital investments and it is noted that the income of in such cases is recognized throughout the period of useful use investment objects in proportion to the monthly amount of data depreciation objects (fixed assets, intangible assets, etc.).

Many charities provide contributions for them maintenance. They are carried out in accordance with statutory documents non-profit organization, where the following is indicated: the order of their payment, periodicity, size. Such contributions are divided into one-time contributions (paid when the participant joins organization) and periodic, as well as targeted and non-targeted. Usually, membership fees are used to cover the current costs of the organization: payment of wages to employees, payment of taxes, utility payments, etc.

Receiving is also characteristic of non-profit organizations charitable assistance, in monetary or other material form (goods etc.) for specific purposes - treatment, recovery, etc.

All the above incomes of charitable organizations are attributed to income, which with other passive income of non-profit organizations is not subject to income tax.

As for the receipt of humanitarian aid, its accounting regulated by the order of the Ministry of Finance dated 14.12.1999 No. 298 "On the accounting procedure for humanitarian aid" [8]. Upon receipt and transfer of assets in the form of humanitarian aid, non-profit the organization does not record either income or expenses. Such information is displayed by "transit" through account 48 "Targeted financing and targeted income".

In the activities of non-profit organizations, as a rule, there are no processes production and sales, the supply process if it takes place, then it applies purely the purchase of stationery and other supplies for maintenance of own activities.

An important feature of charitable organizations is their specific composition their incomes and expenses - the organization of accounting of these objects occupies an important place in their activities. Quite often, non-profit organizations are faced with problems related specifically to the accounting of income and expenses, taxation of the final financial result, as well as the methodology for preparing the report information Recognition of income and expenses of non-profit activities of charitable organizations is conducted according to the principles provided for NP(S)BO 15 "Income" [5] and NP(S)BO 16 "Expenses" [9].

Income is recognized when the asset increases or decreases liabilities, provided that the estimate of income can be reliably determined. IN in this case, the accrual principle is used, not the cash principle method. Income is reflected in the amount of fair value of assets that received or to be received. During revenue display non-profit organizations need to take into account the specifics of their activities, because it affects the sources of funds formation, the main of which are precisely funds received from the conduct of statutory activities.

Expenses are reflected in accounting at the same time as a decrease in assets or an increase in liabilities (clause 5 NP(S)BO 16). Non-profit organizations keep records of expenses, as well as income according to the principle accruals, while using class 9 accounts "Expenses activity". They can apply together with 9th grade accounts and accounts 8 "Costs by elements", however, this is not mandatory. Requirements to the display of expenses by their types is shown in *Table 2*.

Table 2 – Display of expenses of non-profit organizations

<i>Type of expenses</i>	<i>Display requirements</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<i>Administrative costs (size no may exceed 20% per annum income) and other expenses</i>	Such expenses are recognized in the reporting period in which they are implemented (clause 7 of NP(S)BO 16. Under implemented, as a rule, they understand the fact of accrual. In this if it is about expenses charged for several periods, reflect their parts with breakdown into the periods to which they fall (for example, rental costs, subscription periodicals, insurance costs, etc.).
<i>Amortization. Expenses incurred for the period that</i>	If the asset provides economic benefits benefits over several accounting periods, then expenses recognized by systematic distribution of it cost (for example, in the form of depreciation)
<i>covers several reporting periods (costs of future periods)</i>	between in the relevant reporting periods (clause 8 NP(S)BO 16). Expenses of future periods are reflected on on a straight-line basis - monthly, quarterly in periods to which they belong

Source: based on [13]

Ideally, in the accounting of non-profit organizations for reporting period expenses should be equal to income (the first approach to display of targeted funding). In this case, neither loss nor profit does not arise. Such a picture is the dream of most non-profits organizations However, in practice, in accordance with the second approach determination of target funding, often things happen differently, organizations receive profit as a financial result. It is connected in to a certain extent with non-target revenues. For example, a certain amount of money the organization directed to a bank account for deposit. After receiving interest on the deposit, the bank does not dictate to the non-profit organization exactly where direct them. Of course, the charitable organization will use these funds for statutory purposes, but it would still not count as earmarked funding. Interest on the deposit will be reflected in the period for which it was calculated (clause 20 NP(S)BO 15).

The charitable organization may not use these funds in reporting period, and in the next one, in this case it will be observed in in the current period, the excess of income over expenses is profit. Usually non-profit charitable organizations are afraid of such a course of events, because false opinion that

this may be grounds for their exclusion from the Register non-profit institutions and organizations, where they are indicated by the sign (0036). Since this is a misconception, there are no tax consequences for a non-profit organization included in this register will also not arise. It is only important that the funds are still used in subsequent periods for certain purposes related to the purpose of the charitable organization. Only their inappropriate use will provoke questions from tax officials and will cause the need to pay income tax.

Non-profit organizations, like other business entities are required to form and submit financial statements. According to Part 3 of Article 11 of Law No. 996 "On Accounting and financial reporting in Ukraine" for micro-enterprises, small enterprises, non-entrepreneurial companies and representative offices of foreign entities economic activity, except for those that are required to make a financial statement reporting according to international standards, established abbreviated by indicators of financial reporting as part of the balance sheet and the financial report results [2].

NP(S)BO 25 "Simplified financial reporting" provides for non-entrepreneurial societies, including charitable ones organization, use of f. No. 1-ms and No. 2-ms (item 2, item 2, year I NP(S)BO 25) [10]. Only if they wish, they can use general forms (clause 2 of II NP(S)BO 1 "General requirements for financial reporting") [12]. Charitable organizations should submit annual financial statements to the relevant authorities, y including to state statistics bodies.

If the organization violates the conditions of "unprofitability": distribution income between participants, exceeding the threshold of administrative costs, etc., it is threatened with exclusion from the Register of non-profit institutions and organizations. In addition, in such a case, it will be necessary to submit a Usage Report income (profits) of a non-profit organization, the form of which has been approved by order of the Ministry of Finance No. 553 dated 17.06.2016 [11]. Charitable under such conditions, the organization also undertakes to pay tax on the amount non-statutory - non-purpose use.

The principles and terminology used in IFRS are focused primarily for commercial enterprises (private sector). Because of this, the state institutions and non-profit organizations that wish to apply IFRS, for if necessary, the names of individual reports and the description of certain articles may be changed, and also submit additional components of financial statements. Yes, non-profit organizations instead of the name "Balance" use the name "Report on assets, liabilities and balance of funds", and instead of the title "Report on financial results" - "Report on income and expenses" [6].

Conclusions

The practice of accounting of non-profit charitable organizations according to IFRS and NP(S)BO, which we considered in the study, proves that charitable organizations are voluntary, independent associations whose activities are not focused on profit, but on achieving defined goals and solving social problems. The specifics of their activity determine the specifics of the accounting process. Keeping records of income and expenses is quite specific. On this basis, there are often problems with displaying information based on accounting data objects. Lack of unified methods of displaying income and expenses does not allow comparative analysis of indicators of financial and tax reporting. To improve the efficiency of non-profit charitable activities it is important for organizations to solve a number of significant problems:

- unify methods of recognition of income and expenses in financial forms and tax reporting;
- justify the mechanism of taxation of the results of the implementation operations of non-core statutory activities;
- regulate the legal field.

Special attention should be paid to accounting of non-profit income organizations from other taxable sources for the purpose of preventing tax evasion by entering these amounts to income received from the main activity.

The accounting system of non-profit organizations needs changes, certain modernization, which involves the development of relevant national provisions (standards) of accounting, as their features

activities put forward other requirements for the formation of information necessary for accounting and control purposes.

Accounting methodology in non-profit organizations is imperfect. Quite often, questions arise regarding the reflection of funds in accounting target funding and their use, stocks, fixed assets and their depreciation. Making a number of changes and additions to the already existing methodical basis of accounting will achieve the identity of the display operations.

In addition, it should be noted that the legislation of Ukraine regarding legal status of non-profit organizations is also needed improvement, as there is no single normative legal act that would determine their legal status and regulate their activities.

Considering the fact that the number and value of non-profit organizations in Ukraine continues to grow, the formation of reliable accounting information that would ensure the effectiveness of the assessment and planning of their activities is a particularly important and urgent issue that requires further research into the conditions for facilitating the resolution of the problems of regulating the activities of non-profit charitable organizations, improvement of organizational aspects and methodical basis of accounting of funds of targeted financing and their use in conditions of uncertainty due to the consequences of military actions in the direction of using digital technologies in accounting and taxation to prevent the emergence of corruption schemes.

Bibliographical references

1. Dynamics of registrations of charitable organizations during the war: research by Vkursi and Zagoriy Foundation. 2022. URL: <https://vkursi.pro/news/content/splesk-reiestratsiy-blahodiynykh-orhanizatsiy-doslidzhennia-vkursi-ta-zagoriy-foundation-234986> (date of application: 01.12.2022).
2. Law of Ukraine No. 996-XIV dated July 16, 1999 "On Accounting accounting and financial reporting in Ukraine". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (date of application: 03.12.2022).
3. Law of Ukraine No. 1192-XIV of October 22, 1999 "On Humanitarian help". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1192-14#Text> (date of application: 01.12.2022).
4. Law of Ukraine No. 5073-VI dated July 5, 2012 "On Charitable activities and charitable organizations". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5073-17#Text> (date of application: 01.12.2022).
5. Map of charity - statistics. URL: <https://rating.ufb.org.ua/rating/blago-charts?currentYear=2020> (date of application: 03.12.2022).
6. Luchko M. R., Benko I. D. Accounting and financial reporting for international standards. Ternopil: Econ. opinion of TNEU, 2016. 360 p.
7. Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 290 dated November 29, 1999 "About approval of the National regulation (standard) of accounting 15 "Income". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (date of application: 03.12.2022).
8. Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 298 dated 14.12.1999 "About the accounting procedure for humanitarian aid". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0915-99#Text> (date of application: 03.12.2022).
9. Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 318 of 12.31.1999 "About approval of the National regulation (standard) of accounting 16 "Expenses". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (date of application: 02.12.2022).
10. Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 39 dated February 25, 2000 "About approval of the National regulation (standard) of accounting 25 "Simplified financial reporting"". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (date of application: 04.12.2022).
11. Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 553 of June 17, 2016 "About approval of the form of the Report on the use of income (profits) non-profit organization". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0932-16#Text> (date of application: 04.12.2022).
12. Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 73 dated February 7, 2013 "About approval of the National regulation (standard) of accounting 1 "General requirements for financial reporting"". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (date of application: 03.12.2022).
13. Tkachenko O. V. Non-profit organizations: registration, accounting, report non-profit, VAT. URL: <https://uteka.ua/special/neprybutkovi-orhanizatsii/ua> (date of application: 03.12.2022).
14. Tolmachova A.M. Features of accounting policy formation non-profit organizations. Scientific Bulletin of Uzhhorod University. 2018. No. 1 (51). P. 463-467.

**IFRS 17 – PROBLEME DE IMPLEMENTARE ȘI DE TRANSPARENTĂ
INFORMAȚIONALĂ PENTRU COMPANIILE DE ASIGURĂRI**

**IFRS 17 - IMPLEMENTATION AND INFORMATION TRANSPARENCY ISSUES FOR
INSURANCE COMPANIES**

CZU: [657:006.32]:[368.022+368.025.6](498)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.05>

Ioana ANDRIOAIA¹, Veronica GROSU²

^{1,2} Ștefan cel Mare University of Suceava, România

E-mail: ¹ioana.andrioaia99@gmail.com, ²veronica.grosu@usm.ro

ORCID: ¹0009-0007-3493-5911, ²0000-0003-2465-4722

Abstract: On 17 May 2017, the International Accounting Standards Board (IASB) promulgated a new insurance accounting standard, International Financial Reporting Standard (IFRS) 17 Insurance Contracts. This standard significantly changed the way insurance accounting is structured at the insurance company level (IASB, 2017). Capital markets will benefit from more transparent and comparable data due to the implementation of IFRS 17. Making international comparisons between insurers will be simplified by IFRS 17, moving on from the fact that the standard is technical and is intended to comply with accounting principles. The purpose of this research is to analyse the requirements for implementing IFRS 17 and the impact that the application of this standard has on insurance contracts issued by specialist companies. In order to achieve this aim, the following objectives have been set: to review the literature in order to present the characteristics of IFRS 17 and to identify implementation and information transparency impediments for insurance companies. The results of this research can help specialised insurance companies to understand the changes of the new standard on financial statements. It may also help to understand the effects of the new standard on key performance indicators.

Keywords: IFRS 4, IFRS 17, transition, transparency, comparability

JEL Classifications: M40, M41

Introducere

Comaniile de asigurări joacă un rol esențial în procesul de gestionare a riscurilor și de asigurare a protejării din punct de vedere financiar a persoanelor fizice, întreprinderilor și comunităților în momentul declanșării unei situații de criză. Evaluarea pasivelor în funcție de risc reprezintă unul dintre pilonii stabili ai calculării nivelului de solvabilitate a societăților de asigurări în contextul actualului cadru european de reglementare.

IFRS 4 preciza în mod concret faptul că informațiile obținute nu au obligativitatea de fi relevante din punct de vedere economic. Aceasta nu a permis înțelegere corectă a contractelor de asigurare, care evidențiază doar ipotezele societăților privitoare la natura contractelor. Astfel, obiectivul IFRS 17 este de a clarifica aceste deficiențe de comparabilitate și transparență a situațiilor financiare. Impactul noului standard va fi stabilit de consecvența existentă a nivelului de raportare a unei entități și de gradul de divergență stabilit între practicile contabile actuale și cele care sunt acum impuse de IFRS 17. În plus față de cele menționate, IFRS 17 oferă direcții de orientare mult limitate privind metodele de evaluare a contractelor de asigurare. Această limitare este menită să crească calitatea situațiilor financiare (Dufasne, L., 2020). Din cauza complexității standardului și a ajustărilor mari pe care acesta le impune în procesele contabile ale companiilor de asigurări, implementarea IFRS 17 a fost amânată de mai multe ori, data de punere în aplicare a standardului fiind de 1 ianuarie 2023 (Rajala, M., 2020).

Începând cu data de 17 mai 2017, IASB a emis un nou standard de contabilitate a asigurărilor, Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 17, standard care a schimbat substanțial structura contabilității la nivelul companiilor de asigurări (IASB, 2017). Piețele de capital vor avea

acces la date caracterizate de transparență și comparabilitate datorită acestui standard. Comparațiile internaționale între asiguratori vor fi simplificate de IFRS 17, având în vedere că standardul este tehnic și axat pe principii. Principalul său obiectiv este de a garanta că o firmă de asigurări, reasigurări sau pensii emite informații pertinente, reprezentative și relevante cu privire la contractele de asigurări emise (Signorelli, T., Campani, C. H. și Neves, C., 2022).

Pentru aceste societăți, aplicarea IFRS 17 nu este lipsită de apariția dificultăților deoarece necesită o revizuire detaliată a sistemelor și înregistrărilor contabile actuale, precum și o actualizare a strategiilor și a stabilirii prețurilor. Pentru a fi îndeplini cerințele noului standard, asigurătorii sunt nevoiți să corecteze și să realizeze înregistrări complete ale tuturor contractelor emise, inclusiv ale termenilor, condițiilor și performanțelor asociate acestora.

Scopul acestei cercetări constă în analiza cerințelor de implementare a IFRS 17, precum și impactul pe care îl are aplicarea acestui standard asupra contractelor de asigurări emise de companiile specializate. Pentru a îndeplini scopul menționat, au fost stabilite următoarele obiective: revizuirea literaturii de specialitate pentru a prezenta caracteristicile IFRS 17 și identificarea impedimentelor de implementare și de transparență informațională pentru companiile de asigurări. Rezultatele acestei cercetări pot veni în ajutorul societăților de asigurări specializate pentru a înțelege modificările noului standard asupra situațiilor financiare. De asemenea, poate favoriza înțelegerea efectelor noului standard asupra principalilor indicatori de performanță.

Revizuirea literaturii de specialitate

Începând cu anul 2004, IFRS 4 a fost introdus pentru a fi un standard temporar, având scopul de a fi înlocuit ulterior cu un standard internațional mult mai armonizat la nivel internațional pentru contractele de asigurare, acest standard urmând să fie elaborat de IASB. Un contract de asigurare face referire la un acord între două părți: un asigurător și un deținător de poliță de asigurare. Astfel, asigurătorul este cel ce promite să reducă riscul deținătorului de poliță de asigurare prin acordarea unei compensații în cazul și la momentul în care un anumit eveniment incert, ce este acoperit de asigurare, are loc și îl afectează pe deținătorul respectivei polițe de asigurare. În ceea ce privește contractele de reasigurare, acestea se diferențiază de contractele de asigurare conform IFRS 17, deoarece reasigurătorul nu are obligația de a suporta riscul de pierdere în cazul în care contractul transferă toate riscurile de asigurare care provin din contractele de asigurare subordonate (Sejas, M. E. D. B., 2022). Deoarece IFRS 4 nu a standardizat în mod eficient politicile contabile ale companiilor de asigurări, acest lucru a condus la nepotriviri de evaluare a contractelor de asigurare în cadrul situațiilor financiare. Înainte de IFRS 4, nu exista un alt standard internațional de contabilitate pentru contractele de asigurare. Principalul scop al IFRS 4 a fost cel de a armoniza temporar metodele de contabilizare a asigurărilor, evitând modificările semnificative posibil a fi anulate în stadiul următor. Emiterea și implementarea acestui standard a impus ca societățile să evedențieze și să explice în situațiile financiare orice sume rezultate din contractele de asigurare (Koskipalo, P., 2022). În cadrul *figurii nr. 1* se poate observa istoricul IFRS 4:

	Proiectul privind contractele de asigurare pe termen scurt desprins din proiectul global				Modificat prin aplicarea IFRS 9 "Instrumente financiare" cu IFRS 4		Amendamente la IFRS 17 și prelungirea scutirii temporare de la aplicarea IFRS 9 (Amendamente la IFRS 4) publicate	
1 aprilie 2001		31 iulie 2003	IFRS 4 Contracte de asigurare emise	18 august 2005	"Contracte de asigurare	17 mai 2017		27 august 2020
Proiectul privind contractele de asigurare cuprinzătoare a fost preluat de la IASC la noul IASB	Mai 2002	Proiectul de expunere ED 5 Contracte de asigurare publicat	31 martie 2004	Modificat de Contracte de garanție financiară (Amendamente la IAS 39 și IFRS 4)	12 septembrie 2016	IFRS 17 Contracte de asigurare emise	25 iunie 2020	Modificat de Reforma indicilor de referință ai ratelor dobânzii - Faza 2 (Modificări la IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 și IFRS 16)

Figura nr. 1 Istoricul IFRS 4

Sursa: Deloitte. History of IFRS 17

Cu intenția de a favoriza înțelegerea modificărilor generate odată cu emiterea și obligativitatea implementării IFRS 17, a apărut nevoia analizei diferențelor dintre cele două standarde. IFRS 4 limitează comparabilitatea și transparența evaluării contractelor de asigurare din situațiile financiare. Ca răspuns la aceste limitări, IFRS 17 a fost emis pentru a substitui IFRS 4 și pentru delimita clar procedurile utilizate pentru evaluarea contractelor de asigurare (Rajala, M., 2020). IFRS 17 reprezintă setul complet de principii contabile care ghidează companiile în procesele de recunoaștere, evaluare, prezentare și evidențiere a tuturor contractelor de asigurare care sunt incluse în sfera sa de aplicare. Acesta îndrumă entitățile să prezinte o descriere amănunțită a acordurilor stabilite, fiind cel de permite utilizatorilor informațiilor furnizate să evalueze poziția financiară, performanța și fluxurile de numerar corespunzătoare entității (IASB, 2020). Acest lucru oferă informații cu un grad ridicat de precizie și claritate utilizatorilor situațiilor financiare. După cum putem observa în *figura nr. 2*, implementarea standardului a avut un parcurs îndelungat, momentul incipient fiind septembrie 2021.

Septembrie 2001	Numirea grupului de lucru pentru asigurări		Expunerea de motive ED/2010/8 Contracte de asigurare publicată	Al patrulea trimestru 2010	ED/2013/7 Contracte de asigurare publicată		Modificat prin Amendamente la IFRS 17	9 decembrie 2021
Adăugat pe agenda IASB	Septembrie 2004	Publicarea documentului de discuție "Opinii preliminare privind contractele de asigurare".	30 iulie 2010	Mese rotunde	20 iunie 2013	17 mai 2017 IFRS 17 Contracte de asigurare publicat	25 iunie 2020	Modificat prin Aplicarea inițială a IFRS 17 și IFRS 9 - Informații comparative

Figura nr. 2 Istoricul IFRS 17

Sursa: Deloitte. History of IFRS 17

Se preconizează ca implementarea IFRS 17 să revoluționeze structura și compoziția raportării financiare a asigurătorilor. Companiile ce activează în acest domeniu trebuie să stabilească cadre solide în ceea ce privește informațiile și să aplicarea măsurilor de securitate și confidențialitate a datelor pentru a respecta cerințele standardului. De asemenea, acestea trebuie să ofere o asigurare a proceselor și sistemelor ce au capacitatea de a furniza date precise și fiabile și că auditul și controalele necesare sunt capabile să susțină acuratețea raportărilor financiare. În pofida provocărilor, aplicarea IFRS 17 oferă companiilor de asigurări ocazia de a-și îmbunătăți transparența și precizia raportării lor financiare prin adoptarea unor practici de nivel înalt raportat la domeniul gestionării datelor și al guvernantei informaționale. În acest mod asigurătorii au posibilitatea de a-și pot îmbunătăți imaginea pe piață și fiabilitatea în fața părților interesate, în mod special a investitorilor (Cuicapuza, L. S. Z., 2022).

În conformitate cu studiul realizat, Winkler și Kasal (2020) precizează că orientările IFRS 17 necesită o detaliere mult mai amănunțită decât orice alt standard anterior, cum ar fi IFRS 4 și Solvability II. Noile cerințe impun ca portofoliile să fie clasificate în conformitate cu tipul de activitate, de rentabilitatea anticipată și de anul de subscriere, categorii ce trebuie menținute până la expirarea contractului, lucru ce solicită ca societățile să dispună de sisteme adecvate și conforme pentru a gestiona acest volum mare de date și, în același timp, pentru a face față schimbărilor inopinate care pot afecta ansamblul contractelor întocmite (Sejas, M. E. D. B., 2022).

În conformitate cu IASB (2020), tabelele ce urmează a fi prezentate în continuare prezintă principalele diferențe între IFRS 4 și IFRS 17. Transparența și comparabilitatea situațiilor financiare sunt cele două domenii importante pentru care IFRS 17 are în vedere să le îmbunătățească. Pentru a constata diferențele dintre IFRS 17 și predecesorul său, IFRS 4, este esențial să întocmim o analiză a variațiile ce apar. Valoarea contractelor, comparabilitatea evaluărilor contractelor și informațiile înglobate în compoziția contractele de asigurare au constatat a deține îmbunătățiri semnificative.

Tabel nr. 1 Diferențe între IFRS 4 și IFRS 17 în ceea ce privește transparența

IFRS 4 - puține informații transparente sau utile	IFRS 17 - informații mai transparente și mai utile
Informații despre valoarea obiectelor de asigurare	
Unele companii evaluează contractele de asigurare folosind informații neactualizate.	Societățile vor evalua contractele de asigurare la valoarea curentă.
Unele companii nu iau în considerare valoarea temporală a banilor atunci când evaluează pasivele pentru daune.	Societățile vor reflecta valoarea temporală a banilor în plățile estimate pentru decontarea despăgubirilor suportate
Unele companii evaluează contractele de asigurare pe baza valorii portofoliilor lor de investiții.	Companiile își vor evalua contractele de asigurare doar pe baza obligațiilor create de aceste contracte.
Informații privind rentabilitatea	
Unele societăți nu oferă informații consistente informații cu privire la sursele de profit recunoscute din contractele de asigurare.	Societățile vor furniza informații consecvente cu privire la componentele profiturilor curente și viitoare din contractele de asigurare
Multe societăți furnizează măsuri alternative de performanță pentru a completa informațiile conform IFRS 4, cum ar fi informațiile privind valoarea încorporată.	Companiile și utilizatorii situațiilor financiare vor utiliza mai puține măsuri; informațiile suplimentare vor permite comparații mai semnificative.

Sursa: Rajala, M., 2020

Din perspectiva transparenței, părțile interesate consideră că aplicarea IFRS 17 va genera schimbări considerabile. Această afirmație este susținută de obligativitatea pe care asigurătorii o au pentru a folosi estimări curente, asigurându-și pasivele de asigurare, motiv pentru care prezentarea noilor informații susțin inteligibilitatea generării profituri, precum și compoziția activelor și pasivelor lor deținute de companiile de asigurări. Aceste aspecte se mențin la nivelul de deziderat, deoarece va dura câțiva ani până când se vor putea constata beneficiile, deoarece comparabilitatea crește odată cu trecerea timpului, asemenea convergenței practicilor de piață. IFRS 17 ar putea să apropie societățile de asigurări de alte industrii în ceea ce privește comparabilitatea situațiilor lor financiare (Rajala, M., 2020).

Tabel nr. 2 Diferențe între IFRS 4 și IFRS 17 în ceea ce privește comparabilitatea

IFRS 4-o lipsă de comparabilitate	IFRS 17-un cadru coerent
Comparabilitate între companii din diferite țări	
Contabilitatea contractelor de asigurare variază semnificativ între societățile care își desfășoară activitatea în țări diferite	Societățile vor aplica o contabilitate consecventă pentru toate contractele de asigurare.
Comparabilitatea între contractele de asigurare	
Unele companii multinaționale își consolidează filialele folosind politici contabile diferite pentru același tip de contracte de asigurare încheiate în țări diferite.	O societate multinațională va măsura contractele de asigurare în mod consecvent în cadrul grup, ceea ce va facilita compararea rezultatelor în funcție de produs și zonă geografică
Comparabilitatea între industrii	
Unele societăți prezintă numerar sau depozite primită ca venit. Acest lucru diferă de practica contabilă din alte industrii, în special, în sectorul bancar și de investiții management.	Veniturile vor reflecta acoperirea de asigurare oferită, cu excepția componentelor de depozit, așa cum este practica contabilă din alte industrii, ar face-o în orice altă industrie.

Sursa: Rajala, M., 2020

S-au constatat diferențe semnificative în procesul de comparare a IFRS 4 și IFRS 17. IFRS 4 permite utilizarea mai multor opțiuni de evaluare și de aplicare a practicilor contabile. Acest lucru poate determina reportarea unor valori diferite a rezultatelor raportate, ceea ce îngreunează compararea companiilor de către cei interesați. Spre deosebire de IFRS 4, IFRS 17 reprezintă un standard uniform și cuprinzător pentru toate companiile de asigurare, ce aduce îmbunătățiri pentru comparabilitate.

Metodologia cercetării

Pentru elaborarea studiului de caz a fost stabilit ca obiectiv principal evaluarea impactului IFRS 17 și evidențierea diferențelor față de IFRS 4 asupra prezentării informațiilor în situației financiare ale societăților de asigurări. De asemenea, ne vom concentra pe identificarea avantajelor și dezavantajelor tranziției către IFRS 17.

În cele ce urmează vor definite scenariile simulărilor realizate, inclusiv datele referitoare la două polițe de asigurare de viață pentru două societăți fictive, împreună cu datele necesare efectuării unei simulări.

Datele utilizate sunt selectate prin intermediul instrumentelor de simulare și modelare a riscurilor de asigurare. Acestea vor permite estimarea valorii viitoare a polițelor de asigurare de viață și a costurilor adiacente aplicării standardului IFRS 17. În funcție de datele selectate, se vor realiza comparații între raportarea financiară în conformitate cu cele două standarde, fiind astfel evidențiate diferențele și impactul lor asupra situației financiare a celor două societăților fictive.

Ulterior obținerii rezultatelor, se vor concluziona principalele aspecte cu privire la impactul tranziției către IFRS 17 și diferențele evidente față de IFRS 4.

Rezultate și discuții

Această secțiune este destinată evidențierii problemele și provocările contabile care pun în dificultate companiile de asigurări la momentul aplicării IFRS 17. Acestea au în vedere evaluarea pasivelor de asigurare, recunoașterea veniturilor și prezentarea informațiilor.

Simularea 1

Se ia în considerare o companie de asigurări, Life SA, societate fictivă, pentru a exemplifica aplicarea IFRS 17 și aspectele cu care se diferențiază de IFRS 4.

Conform IFRS 4	Conform IFRS 17
1. Recunoașterea veniturilor: <u>InsureLife</u> utilizează abordarea de alocare a primelor, recunoscând veniturile din prime pe măsură ce acoperirea poliței este furnizată în timp.	1. Recunoașterea veniturilor: <u>InsureLife</u> recunoaște veniturile pe baza principiului "primei câștigate", care ia în considerare atât acoperirea oferită, cât și cheltuielile cu serviciile de asigurare suportate.
2. Evaluarea pasivului: <u>InsureLife</u> măsoară pasivele de asigurare folosind o combinație de estimări curente și experiență istorică.	2. Evaluarea pasivului: <u>InsureLife</u> măsoară pasivele de asigurare folosind "Building Block Approach" (BBA), care constă din următoarele componente: a. Fluxuri de numerar de îndeplinire: Valoarea actualizată a fluxurilor de numerar viitoare (atât intrări, cât și ieșiri) legate de contractele de asigurare. b. Marja de servicii contractuale (CSM): Profitul neîncasat pe care <u>InsureLife</u> se așteaptă să îl obțină pe parcursul perioadei de acoperire. c. Ajustarea riscului pentru riscul nefinanciar: Reprezintă compensația pe care <u>InsureLife</u> o solicită pentru a suporta incertitudinea contractelor de asigurare.

Presupunem că Life SA a emis o poliță de asigurare de viață pe durata de 10 ani, cu o primă anuală de 1.000 lei.

- Conform aplicării IFRS 4: societatea recunoștea veniturile din prima anuală de 1.000 lei pentru fiecare an corespunzător acoperirii.
- Conform aplicării IFRS 17: Life SA este nevoită să calculeze valoarea actualizată a fluxurilor de numerar viitoare, marja contractuală a serviciilor, precum și ajustarea pentru riscul nefinanciar. Veniturile din prime vor fi recunoscute conform principiului primei câștigate.

Astfel, se presupun următoarele valori pentru realizarea simulării:

Valoarea actualizată a fluxurilor de numerar viitoare	7.000 lei
Marja contractuală a serviciilor	3.000 lei
Ajustarea riscului pentru riscul nefinanciar	500 lei

La finalul primului an, se presupune s-au plătit despăgubiri în sumă de 600 lei. De asemenea, s-au înregistrat cheltuieli suportate în sumă de 200 lei. Prima dobândită se determină astfel:

- Prima câștigată = (daune plătite + cheltuieli suportate) / (valoarea actualizată a fluxurilor de numerar viitoare + ajustarea riscului pentru riscul nefinanciar) * prima anuală câștigată = (600 lei + 200 lei) / (7.000 lei + 500 lei) * 1.000 lei = 102,04 lei.

- Prima neîncasată = Prima anuală - Prima câștigată = 1.000 lei - 102,04 lei = 897,96 lei.

Veniturile sunt recunoscute în conformitate cu IFRS 17 ce oferă informații mai exacte cu privire la performanța companiilor de asigurări. Comparând cu IFRS 14, IFRS 17 susține compararea și inteligibilitatea poziției financiare a companiilor de asigurări.

Simularea 2:

Compania ABC Asigurări, companie de asigurări fictivă, emite polițe de asigurare de viață. În cele ce urmează se vor exemplifica diferențele de raportare financiară între IFRS 4 și IFRS 17. Ipotetic, compania emite o poliță de asigurare de viață pentru o perioadă de 10 ani la date de 1 ianuarie 2023. Datele utilizate pentru elaborarea simulării sunt:

Prima anuală	1.000 lei
Suma totală preconizată a despăgubirilor plătite pe durata poliței	7.000 lei
Rata de actualizare	3%
Costuri de achiziție	500 lei

Astfel, societatea respectă următoarele principii de recunoaștere a veniturilor, evaluare a pasivelor și amortizare a costurilor de achiziție:

Tabel nr. 3 Principiile IFRS 4 și IFRS 17

	Conform IFRS 4:	Conform IFRS 17:
Recunoașterea veniturilor	Primele sunt recunoscute ca venituri la scadență.	Se aplică metoda marjei de servicii contractuale (CSM), recunoscând veniturile pe perioada de acoperire.
Evaluarea pasivelor	Pasivele de asigurare sunt determinate pe baza cererilor de despăgubire și a prestațiilor suportate, fără o metodă specifică de actualizare sau de ajustare a riscului.	Pasivele de asigurare sunt evaluate ca sumă a fluxurilor de numerar de îndeplinire (care cuprinde valoarea actualizată a fluxurilor de numerar viitoare și ajustarea la risc) și CSM.
Costurile de achiziție	Se decontează imediat.	Se amână și se amortizează pe perioada de acoperire.

Sursa: Prelucrare proprie

După cum se poate observa, situația financiară aferentă primului an în urma respectării principiilor IFRS 4 se prezintă astfel:

Situația financiară din anul 1 conform IFRS 4:

Venituri	1.000 lei
Costurile de achiziție	500 lei
Profit	500 lei

În urma respectării principiilor IFRS 17, situația financiară aferentă primului an este:

Situația financiară din anul 1 cu IFRS 17:

Calculați valoarea actualizată a fluxurilor de numerar preconizate:

Prime: 1.000 lei * 10 ani	10.000 lei
Despăgubiri	-7.000 lei
Fluxul net de numerar	3.000 lei
Valoarea actuală a fluxului net de numerar (actualizată la 3%)	2.624 lei

Calculați CSM:

CSM la început: 2.624 lei - 500 lei (costuri de achiziție)	2.124 lei
--	-----------

Recunoașterea veniturilor și amortizarea CSM (presupunând metoda liniară):

Venituri recunoscute în anul 1: $(1.000 \text{ lei} * 1/10) + (2.124 \text{ lei} * 1/10) = 100 \text{ lei} + 212,4 \text{ lei}$	312,40 lei
CSM rămas: 2.124 lei - 212,40 lei	1.911,60 lei
Cereri de despăgubire:	0
Profit	312,40 lei

Analizând rezultatele obținute în urma aplicării IFRS 4 și IFRS 17, se poate observa că noul standard IFRS 17 abordează într-o manieră mai cuprinzătoare și mai coerentă recunoașterea veniturilor din contractele de asigurare, evaluarea datoriilor de asigurare și amortizarea costurilor de achiziție, motiv pentru care raportarea financiară este mai transparentă, cu informații detaliate, reflectând clar aspectele economice care stau la baza contractelor de asigurare.

Avantajele aplicării IFRS 17

Standardul IFRS 17 aduce în prim plan un cadru relevant, util pentru utilizatorii informațiilor generate comparativ cu IFRS 4 datorită abordării diferențiate. Această nouă perspectivă susține transparența, comparabilității și fiabilității raportării financiare în ceea ce privește contractele de asigurare, fapt ce conduce la un progres decizional (Mignolet, F., 2017). În cele ce urmează, vor fi prezentate principalele avantaje ale aplicării IFRS 17:

1. *Recunoașterea veniturilor* în conformitate cu IFRS 4 se realiza la data scadenței. La acel moment putea avea loc o neconcordanță între momentul recunoașterii veniturilor și acoperirea prin asigurare. IFRS 17 introduce metoda marjei de servicii contractuale (CSM), prin intermediul căreia veniturile corespund perioadei de acoperire conform serviciilor furnizate (Yousuf, W. și colab., 2021).
2. Evaluarea pasivului. IFRS 4 impune o metodă de evaluare a pasivelor de asigurare. Astfel au apărut mai multe practici de evaluare ce au determinat nevoia de emitere a IFRS 17 care stabilizează aceste aspecte. Standardul stabilește ca asigurătorii realizeze evaluarea folosind suma fluxurilor de numerar de îndeplinire și CSM. Abordarea dispune de o reprezentare precisă a obligațiilor asigurătorului și permite părților interesate să evalueze mai bine poziția financiară a societății (Yousuf, W. și colab., 2021).
3. Ajustarea riscului impusă de IFRS 17 cere ca asigurătorii să includă o ajustare la risc pentru evaluarea obligațiilor ce apar pe perioada contractului. Această cerință sporește utilitatea raportării financiare pune la dispoziție informații cu privire la nivelul riscului asociat contractelor de asigurare.
4. Costurile de achiziție. În conformitate cu fostul standard aplicat, costurile de achiziție se înregistrau în clasa cheltuielilor, generând neconcordanțe între costurile suportate și recunoașterea veniturilor asociate. IFRS 17 tratează această neconcordanță prin amânarea și amortizarea costurilor de achiziție pe perioada de acoperire. În acest fel se recunosc costurile cu furnizarea de servicii asociate contractelor de asigurări de către societățile reprezentante. Această abordare oferă o reprezentare exactă a rentabilității și performanței asigurătorului (Hannibal, C. și Cera, F., 2019).
5. Comparabilitatea. Fără a ține cont de categoria de asigurare sau de societatea emitentă, IFRS 17 stabilește un model contabil unic și consecvent pentru toate aceste contracte. Abordarea uniformă aduce îmbunătățiri informațiilor financiare din punctul de vedere al comparabilității, permițând utilizatorilor să ia decizii bazate pe un proces amplu de informare (Aormaih, Y. H. și Halim, S. Q. A., 2021).

În urma enumerării avantajelor putem afirma că IFRS 17 aduce un plus de valoare procesului de raportare financiară pentru contractele de asigurare. Acest plus este datorat remedierii principalelor deficiențe ale IFRS 4. Noul standard sporește transparența, comparabilitatea și utilitatea informațiilor financiare.

Dezavantajele aplicării IFRS 17

Deși IFRS 17 pune la dispoziția societăților de asigurări un cadru amplu destinat informațiilor contabile, cadru mult mai cuprinzător comparativ cu IFRS 4, potențialele deficiențe sau provocări nu pot lipsi. Unele dintre acestea includ:

1. Complexitate aplicării IFRS 17 îi poate pune în dificultate pe asigurători. Regulile, calculele și cerințele pot genera costuri operaționale. Complexitatea standardului nu facilitează înțelegerea de către cei ce aplică standardul, dar nici pentru utilizatorii informațiilor, cu privire la aspectele economice specifice contractelor de asigurări (Aormaih, Y. H. și Halim, S. Q. A., 2021).
2. Volatilitate crescută a procesului de evaluare a pasivelor de asigurare în contextul respectării IFRS 17 impune efectuarea calculelor valorii actualizate, la care se adaugă o sumă ajustărilor pentru risc. Volatilitatea este specifică fluctuațiilor ratelor de actualizare și ale evaluărilor. Având în vedere

că aceste fluctuații prezintă actualitatea economică, noutățile ce au apărut odată cu aplicarea IFRS17 pot reprezenta piedici pentru cei ce nu înțeleg pe deplin funcționalitatea și rolul standardului.

3. Aplicarea IFRS 17 aduce nevoia actualizării sistemelor, proceselor și controalelor asigurătorilor. Tranziția de la IFRS 4 la IFRS 17 depinde în mare măsură de resurse și timp pentru adaptare pentru a evita neconcordanțe de raportare financiară (Windsor, P., Yong, J. și Chong-Tai Bell, M., 2020).

4. Cu toate că IFRS 17 tinde spre comparabilitate în cadrul sectorului asigurărilor, acesta nu se aplică între entitățile de asigurare și cele ce activează în alte domenii. Unicitatea aplicării standardului poate fi o barieră în ceea ce privește utilitatea pentru părțile interesate de comparații între sectoarele de activitate (Aormaih, Y. H. și Halim, S. Q. A., 2021).

În ciuda acestor dezavantaje, IFRS 17 aduce îmbunătățiri semnificativă față de IFRS 4 cu toate că noul standard lansează câteva provocări, se preconizează că beneficiile de pe urma acestei tranziții să depășească considerabil aceste actualele dezavantaje.

Concluzii

În concluzie, tranziția de la IFRS 4 la IFRS 17 este mare progres considerabil referitor la contabilizarea și raportarea contractelor de asigurare, deoarece deficiențele create IFRS 4 se clarifică prin introducerea unui cadru coerent, cuprinzător și transparent pentru elementele tratate de IFRS 17. Acesta din urmă oferă valoare informațiilor financiare, ajutând astfel la luarea deciziilor.

Adoptarea IFRS 17 aduce anumite provocări și potențiale deficiențe prin complexitatea standardului ce duce la creșterea costurilor de conformitate și a costurilor operaționale, dar și la îngreunarea înțelegerii situațiilor financiare. Practicarea metodelor de evaluare a pasivelor de asigurare respectând principiile IFRS 17 crește volatilitatea, ceea ce va fi intensiv din punct de vedere al resurselor și timpului pentru asigurători. Cu toate acestea, se așteaptă ca beneficiile IFRS 17 să depășească dezavantajele menționate.

Deși adoptarea IFRS 17 provoacă societățile de asigurări, în cele din urmă, IFRS 17 va oferi o bază mult mai relevantă pentru raportarea financiară în cadrul sectorul asigurărilor, aducând astfel beneficii părților interesate în procesele de luare a deciziilor. În general, pe baza studiilor cercetătorilor în domeniu s-a demonstrat că implementarea IFRS 17 poate contribui la stabilitatea financiară a companiilor din sectorul asigurărilor în ansamblu.

Bibliografie

1. Aormaih, Y. H. și Halim, S. Q. A. 2021. The quality of actuarial accounting information under adopting IFRS17" Insurance Contracts". *Review of International Geographical Education Online*, 11(5).
2. Aormaih, Y. H. și Halim, S. Q. A. 2021. The quality of actuarial accounting information under adopting IFRS17 "Insurance Contracts". *Review of International Geographical Education Online*, 11(5).
3. Cuicapuza, L. S. Z. 2022. *Analysis of shocks after the implementation of IFRS 17*. Instituto Superior de Economia e Gestão.
4. Deloitte. 2022. *IFRS 17 — Insurance Contracts. History of IFRS 17*.
5. Dufrasne, L. 2020. "IFRS 17: a comparison with IFRS 4 and an analysis of the impact of its application. *Louvain School of Management, Université Catholique de Louvain*.
6. Hannibal, C., și Cera, F. 2019. Aggregation and diversification of the IFRS 17 Risk Adjustment. *Americas*, 1, 553-1658.
7. *International Accounting Standards Board (IASB)*. 2017. *IFRS 17 Insurance Contracts*. London: IASB.
8. Koskipalo, P. 2022. IFRS 17–Insurance contracts: Implementing the standard and its effect on measuring insurance contracts and financial reporting.
9. Mignolet, F. 2017. A study on the expected impact of IFRS 17 on the transparency of financial statements of insurance companies.
10. Rajala, M. 2020. Expected effects of IFRS 17 on the transparency and comparability of insurance companies' financial statements.
11. Sejas, M. E. D. B. 2022. *Exploring different methods to calculate Risk Adjustment following IFRS 17 guidelines*.

12. Signorelli, T., Campani, C. H., și Neves, C. 2022. Direct approach to assess risk adjustment under IFRS 17. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33.
13. Windsor, P., Yong, J. și Chong-Tai Bell, M. 2020. Accounting Standards and Insurer Solvency Assessment.
14. Winkler, M., și Kansal, S. 2020. *Actuarial Challenges and IFRS 17*.
15. Yousuf, W., Stansfield, J., Malde, K., Mirin, N., Walton, R., Thorpe, B., și Er, C. 2021. The IFRS 17 contractual service margin: a life insurance perspective. *British Actuarial Journal*, 26, e2.

CONSIDERENTE PRIVIND CONTABILITATEA ACTIVELOR TRANSFERABILE ÎN ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE

CZU: 657.42:334.012.45(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.06>

Lidia CAUȘ,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: caus.lidia.ion@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3203-3221>

Angela POPOVICI,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: popovici.angela.alexandru@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8844-0304>

Annotation. The non-profit organizations use the transferable assets to carry out their statutory activities. In the accounting practice of these organizations, multiple problems regarding the documentation, recognition, evaluation and use of accounting accounts regarding the record of transferable assets must be solved.

In order to solve the mentioned problems it is recommended: the concretization of the recognition and evaluation of transferable assets, as well as the reflection of the schemes of accounting records related to the record of transferable assets depending on the particularities of the activity of non-commercial organizations.

Keywords: non-commercial organization, transferable assets, special purpose resources, income, expenses.

Introducere

Pe baza comunității de interese profesionale sau de altă natură cetățenii se asociază în organizații necomerciale, pentru realizarea în comun a drepturilor civile, economice, sociale și culturale, sau monitorizarea și implementării reformelor democratice. Organizațiile necomerciale se bazează, pe activități voluntare în procesul de conducere și în acțiunile pe care le desfășoară, în prisma scopului definitiv pentru care se formează. Organizațiile necomerciale sunt organizații non-profit. Termenul non-profit în înțeles absolut desemnează o activitate care se încheie cu un rezultat nul, în care veniturile și cheltuielile sunt egale pentru o anumită perioadă de gestiune. Activitatea organizației necomerciale, poate avea unele rezultate: profit sau pierdere, fapt care nu înseamnă lipsa elementului non-profit. Indiferent de rezultatul obținut acesta nu este distribuit proprietarilor sau însușit personal în cadrul entității, dar este utilizat în scopuri statutare pentru desfășurarea activității de bază în interes public.

Indiferent de activitatea desfășurată, organizațiile necomerciale sunt obligate să țină contabilitatea în conformitate cu cerințele Legii contabilității și raportării financiare [3], Legii cu privire la organizațiile necomerciale [2], Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC) [4], Planului general de conturi contabile [5], Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale [6], Codului fiscal al Republicii Moldova [1] și altor acte normative în vigoare.

Organizația necomercială activează în baza contribuțiilor și mijloacelor cu destinație specială, cum ar fi granturi, donații, sponsorizări, taxe de aderare, contribuții ale membrilor organizației etc. Pentru a implementa proiectele și desfășura activitățile statutare curente aceste entități folosesc diverse resurse materiale.

Activele organizației necomerciale cuprind activele imobilizate și circulante aflate în posesie și se contabilizează pe surse de finanțare și de intrare în baza documentelor justificative primare, în modul prevăzut de SNC, ținând cont de indicațiile metodice.

Indicațiile metodice specifică că activele transferabile reprezintă activele imobilizate sau circulante primite sau deținute temporar de organizația necomercială, cu scopul de a fi transmise ulterior unor

beneficiari în cadrul misiunilor speciale desfășurate, spre exemplu persoanelor social vulnerabile, azilurilor de bătrâni, caselor de copii. În componența activelor transferabile pot fi incluse materiale, rechizite de birou, combustibil, materiale pentru seminare și alte active necesare derulării activităților statutare ale organizațiilor necomerciale.

Toate activele transferabile indiferent de sursa de procurare trebuie înregistrate în baza documentelor justificative și atribuite în responsabilitatea unor persoane gestionare concrete. Contabilitatea activelor transferabile trebuie să asigure reflectarea separată a acestora pe surse de intrare și direcții de utilizare la realizarea misiunilor speciale. Costul activelor transferabile primite cu titlul gratuit se determină în baza actelor de donație, proceselor-verbale de primire - predare și a altor documente, care confirmă transmiterea dreptului de proprietate sau de folosință și destinația acestora.

Costul de intrare a activelor primite în folosință temporară sau cu scopul transmiterii ulterioare unor categorii de beneficiari stabiliți, se evaluează de către o comisie independentă conform documentelor de însoțire. În cazul în care documentele confirmative lipsesc sau în acestea nu se indică valoarea activelor transferabile, aceasta se determină în baza valorii juste, dacă activele transferabile sunt primite de la rezidenții Republicii Moldova sau valorii în vamă, dacă activele transferabile sunt recepționate de peste hotarele țării. În cazul în care lipsește valoarea justă, atunci valoarea activelor transferabile poate fi determinată de către comisia special creată de conducătorul entității în altă bază rezonabilă.

Costurile de achiziție și de pregătire a activelor transferabile pentru realizarea misiunilor speciale se includ în costul de intrare numai în cazul în care acestea au fost acoperite din aceeași sursă de finanțare, adică grant, proiect, asistență tehnică etc. În caz contrar aceste costuri se înregistrează ca și cheltuieli curente.

Contabilizarea activelor transferabile se reflectă conform *SNC „Stocuri”* [4] și *Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale* [6].

Pentru contabilizarea activelor transferabile conform prevederilor Planului general de conturi contabile [5] se folosește contul sintetic de activ **262 „Alte active curente”** sau contul extrabilanțier **926 “Active destinate transmiterii altor beneficiari”**.

Contabilitatea activelor transferabile primite cu titlul gratuit, care sunt destinate pentru binefacere este condiționată de locul desfășurării activității de binefacere. În cazul în care acțiunile de binefacere sunt desfășurate nemijlocit în cadrul organizației necomerciale, activele transferabile primite gratuit se înregistrează în contul de activ **262 „Alte active circulante”**. De exemplu alimentarea persoanelor social vulnerabile și bătrânilor, activitatea cu copiii în ateliere special utilizate sau case de copii etc. La acest cont pot fi deschise subconturi specifice acțiunilor de binefacere întreprinse: 2621 „*Produce alimentare*”, 2622 „*Medicamente și produse parafarmaceutice*”, 2623 „*Detergenți*”, 2624 „*Îmbrăcăminte și încălțăminte*”, 2625 „*Inventar gospodăresc*” etc.

Activele transferabile primite sunt transmise ulterior beneficiarilor în cadrul misiunilor speciale, de aceea în contabilitate acestea pot fi înregistrate:

1. *ca active* reflectate în conturile bilanțiere, doar în cazul respectării criteriilor de recunoaștere stabilite de SNC „Stocuri” [4],
2. *ca bunuri* reflectate în conturi extrabilanțiere, în celelalte cazuri.

Activele transferabile intrate ca surse cu destinație specială și utilizate în scopuri de binefacere trebuie înregistrate prin formulele contabile:

- la valoarea activelor transferabile primite efectiv, constatate direct ca finanțări pe termen lung sau curente:

Debit contul 262 „Alte active circulante”

Credit contul 425 “Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”

Credit contul 537 “Finanțări și încasări cu destinație specială curente”;

- la valoarea activelor transferabile ce urmează a fi primite, recunoscute în rezultatul creanțelor calculate conform contractelor încheiate cu finanțatorii:

Debit contul 262 „Alte active circulante”

Credit contul 161 "Creanțe comerciale pe termen lung"

Credit contul 234 "Creanțe comerciale curente";

- la valoarea activelor transferabile utilizate în activități de binefacere sau donate beneficiarilor în baza proceselor verbale de donație:

Debit contul 716 "Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială"

Credit contul 262 „Alte active circulante”;

- decontarea finanțărilor pe termen lung sau curente în mărimea activelor transferabile, utilizate pentru activități statutare ale organizației:

Debit contul 425 "Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung"

Debit contul 537 "Finanțări și încasări cu destinație specială curente"

Credit contul 616 "Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială".

Activele transferabile intrate ca surse nepredestinate și utilizate în scopuri de binefacere, în baza deciziei consiliului de administrare al organizației necomerciale, trebuie înregistrate prin formulele contabile:

- la valoarea activelor transferabile primite ca mijloace nepredestinate:

Debit contul 262 „Alte active circulante”

Credit contul 544 "Alte datorii curente";

- la valoarea activelor transferabile utilizate în activități de binefacere sau donate beneficiarilor în baza proceselor verbale de donație:

Debit contul 717 "Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)"

Credit contul 262 „Alte active circulante”;

- majorarea veniturilor curente în mărimea utilizării mijloacelor nepredestinate:

Debit contul 544 "Alte datorii curente"

Credit contul 617 "Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)".

Activele transferabile primite în scopuri de binefacere care sunt destinate transmiterii altor persoane juridice și fizice pot fi înregistrate în contul extrabilanțier **926 "Active destinate transmiterii altor beneficiari"**, subconturile: 9261 "Active primite în folosință temporară", 9262 "Active destinate transmiterii cu titlu gratuit beneficiarilor".

Activele transferabile intrate și utilizate în scopuri de binefacere înregistrate la contul extrabilanțier se vor reflecta prin înregistrările:

- la valoarea activelor transferabile primite cu titlul gratuit:

Debit contul 926 "Active destinate transmiterii altor beneficiari";

- la valoarea activelor transferabile donate beneficiarilor în baza proceselor verbale de donație:

Credit contul 926 "Active destinate transmiterii altor beneficiari".

În continuare vom examina modul de contabilizare a operațiunilor studiate, în baza unui exemplu cu utilizarea datelor convenționale.

Exemplu: Pe parcursul anului Asociația Obștească "Baștina", în baza contractului de parteneriat pe proiectul derulat, a primit active transferabile ca și medicamente pentru bătrâni în sumă de 28300,00 de lei. Activitățile derulate au fost finalizate cu întocmire proceselor verbale de donare a medicamentelor bătrânilor în sumă de 20800,00 de lei către Asociația Obștească "Baștina".

Activele transferabile, care urmează a fi primite, recunoscute ca creanțelor curente conform contractelor încheiate cu finanțatorii se reflectă prin formula contabilă:

Debit contul 262 „Alte active circulante” – 28300,00 lei

Credit contul 234 "Creanțe comerciale curente" – 28300,00 lei;

- la valoarea activelor transferabile, donate beneficiarilor în baza proceselor verbale de donație, se întocmește formula contabilă:

Debit contul 716 "Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială" – 20800,00 lei

Credit contul 262 „Alte active circulante” – 20800,00 lei;

- decontarea finanțărilor curente în mărimea activelor transferabile utilizate pentru activități statutare ale organizației se reflectă prin:

Debit contul 537 "Finanțări și încasări cu destinație specială curente" – 20800,00 lei
Credit contul 616 "Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială" – 20800,00 lei.

Contabilitatea activelor transferabile este specifică și implică multe particularități în cadrul întreprinderilor necomerciale, care nu sunt studiate în literatura de specialitate. Reglementările contabile actuale nu stabilesc în mod explicit schemele de înregistrări contabile aferente activelor transferabile. Această situație complică modul de evidență a activelor transferabile în entitățile necomerciale și nu asigură în deplină măsură veridicitatea, transparența, comparabilitatea informațiilor contabile.

Concluzii

În contextul celor menționate, constatăm că succesul organizației necomerciale depinde de corectitudinea reflectării operațiunilor în contabilitate. Activele transferabile sunt surse de finanțare care formează patrimoniul entității, iar evidența lor este specifică și implică multe particularități. Concluzionând abordările relatate, deducem că informația privind existența și mișcarea activelor transferabile este utilă, atât utilizatorilor interni, cât și utilizatorilor externi, fiind drept resurse suplimentare pentru asigurarea funcționării neîntrerupte a activității organizației. Sarcina principală a contabilității activelor transferabile constă în gestiunea și evidența corectă a acestora.

Pentru perfecționarea contabilității activelor transferabile în organizațiile necomerciale se recomandă concretizarea recunoașterii și contabilizării activelor transferabile în conformitate cu specificul activității entităților necomerciale. În special, se recomandă schemele de înregistrări contabile aferente activelor transferabile în funcție de particularitățile activității organizațiilor necomerciale. Stabilirea metodologiei contabilizării activelor transferabile în organizații necomerciale prin prisma reglementărilor contabile naționale prezintă o importanță cu caracter teoretic cât și aplicativ, ceea ce permite atingerea indicatorilor de performanță a entității. Propunerile privind soluționarea problemelor menționate conduc la perfecționarea și modernizarea modului de evidență a activelor transferabile, ce va asigura furnizarea unor informații obiective și veridice utilizatorilor de informație, necesare luării deciziilor în cadrul activității entităților necomerciale, precum și finanțatorilor actuali și potențiali.

Bibliografie:

1. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr.1163-XIII din 24.04.97, cu modificările ulterioare. <https://sfs.md/ro/pagina/codul-fiscal>
2. Legea cu privire la organizațiile necomerciale nr.86 din 11.06.2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr.193 din 27.07.2020. www.mf.gov.md.
3. Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr.1-6 din 05.01.2018.
4. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#
5. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.118 din 06.08.2013, modificat prin Ordinul nr.100 din 28.06.19. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22.10.2013, nr.230-237 din 19.07.2019. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125822&lang=ro#
6. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013, modificat prin Ordinul nr.100 din 28.06.19. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22.10.2013, nr.230-237 din 19.07.2019. <https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/Planul%20general%20de%20conturi%20contabile.pdf>
7. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.188 din 30.12.2014, modificate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.135 din 15.10.2019. www.mf.gov.md.

INFLUENȚA CICLULUI DE VIAȚA CORPORATIV ASUPRA PRACTICILOR DE
MANAGEMENT AL REZULTATELOR

INFLUENCE OF CORPORATE LIFE CYCLE ON ACCRUAL-BASED EARNINGS
MANAGEMENT

CZU: 657.44:[005.216.1+005.41](498)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.07>

Maria Carmen HUIAN,

Alexandru Ioan Cuza University of Iași, Faculty of Economics and Business Administration, Romania
maria.huian@uaic.ro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4446-0805>

Marilena MIRONIUC,

Alexandru Ioan Cuza University of Iași, Faculty of Economics and Business Administration, Romania
marilena@uaic.ro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8496-3888>

Abstract. This study investigates the opportunistic behavior of managers in reporting the company earnings within the different stages of the corporate life cycle, classified according to the characteristics of their cash flows. On a sample of 73 companies listed on the main segment of the Bucharest Stock Exchange during 2007-2021 and 996 annual observations, the paper uses Least Square Dummy Variable panel data analysis and demonstrates that in the initial stage of the life cycle managers are tempted to exploit the characteristics of the accrual-based accounting to enhance the reported results. Conversely, as firms grow and mature, accrual-based earnings management is no longer so tempting. In addition, stock returns are an incentive for management to try to improve the perception of capital market participants. The field of activity appears to be another important determinant of the level of use of earnings management. Finally, no significant link can be established between the age of the company and the propensity to manipulate earnings.

Keywords: (accrual based) earnings management, accruals, corporate life cycle, cash flows, financial reporting

JEL Classifications: M41, M10, G30

Introduction

The aim of the paper is to study whether the nature of the relationship between the corporate life cycle (CLC) and earnings management (EM) is different from one stage to another and whether there are stages in which this connection is more intense or not. In this sense, the CLC stages are determined based on the cash flows patterns developed by Dickinson (2011), according to which firms are in the Introduction stage (I) if operating cash flows (CFO) and investment cash flows (CFI) are negative, and financing (CFF) are positive; in the Growth phase (G) if CFO and CFF are positive and CFI negative; in the Maturity stage (M) if CFO are positive and CFI and CFF are negative; in the Shake Out phase (SO) if: i) all cash flows are either positive or negative or ii) CFO and CFI are positive and CFF negative and in Decline (D) if: i) CFO are negative and CFI and CFF positive or ii) CFO and CFF are negative and CFI positive.

In order to study the influence of the passage of time on EM practices, the company's age (Age) is used, as a way of evaluating the sequential progress through the CLC stages (Durana et al., 2021). The level of managers' use of opportunistic accounting choices is estimated based on *discretionary accruals*, considered to be synonymous with EM (Huian et al., 2018). In this sense, three accrual-based earnings management models (AEM) are used, all widely cited in the literature: Hribar and Collins (2002); Kothari and Wasley (2005) and Raman and Shahrur (2008).

The research question that the paper tries to answer is *whether the level of accrual-based earnings management practices used by managers differs during the corporate life cycle, i.e., whether it is lower or higher depending on the challenges generated by each stage?*

To answer this question, two models are developed and subsequently tested using panel data analysis and Least Square Dummy Variable (LSDV) regression. The results show that managers of firms listed on the Bucharest Stock Exchange (BSE) that are in the introduction stage are more inclined to opportunistically increase profits, while in the growth and maturity stages, these AEM practices are less tempting. Also, good stock returns encourage managers to enhance real performance to confirm market and financial analyst expectations. In addition, in industries such as manufacturing and the gas and electricity sector, the discretionary use of accruals is lower than in other sectors.

The study contributes to a better understanding of the behavior of firms in various stages of the corporate life cycle, joining the existing literature in the field of organizational science. In addition, the paper develops the empirical research on AEM in the emerging countries of Central and Eastern Europe, insufficiently studied in the literature (Can, 2020; Durana et al., 2021). In these countries, a trend of increasing accounting manipulations is identified (Durana et al., 2020). The negative consequences of EM practices, which reflect on the quality of financial reporting, and therefore of financial markets, could be even more severe in emerging countries, characterized by a lower quality of state institutions, weak corporate governance, and limited transparency of financial reporting (Alhadab et al., 2020). This justifies the usefulness and relevance of this paper that brings new and recent evidence on the relationship between AEM and CLC in an emerging country like Romania.

The rest of the paper is structured as follows: Section 1 reviews the relevant literature in the field of CLC and AEM to substantiate the research hypotheses; Section 2 describes the research methodology by defining the sample, data source and detailing the empirical models used; Section 3 presents the results, in the form of univariate and multivariate analysis, and their discussion and Section 4 draws the conclusions.

1. Literature review

The theory of the organizational life cycle, a result of research in the field of strategic management (Frielinghaus et al., 2005), has relatively recently gained attention in the accounting literature, offering an alternative economic framework for investigating earnings management practices.

In the specialized literature, attempts to define earnings management converge towards perceiving it as: i) intentional interventions in the external financial reporting process, with the intention of obtaining a private gain (Schipper, 1989); ii) strategies to mislead certain stakeholders about the underlying economic performance of the company in order to influence contractual outcomes that depend on reported accounting figures (Healy and Wahlen 1999); iii) management attempts to influence or manipulate the reported results, using specific accounting methods or accelerating transactions involving expenses or revenues intended to influence short-term earnings (Isenmila and Afensimi, 2012); iv) strategies used by the management of a company to modify its revenues so that the figures correspond to a predetermined objective (Jara and Lopez, 2011).

Existing literature refers to two earnings management strategies: Accrual-based Earnings Management (AEM) and Real Earnings Management (REM), and empirical research confirms that the amplitude of the manipulation of companies' income differs by the phase of the organizational life cycle. Thus, Krishnan et al. (2020) suggest that early life cycle organizations are more inclined to engage in earnings management strategies than mature companies. Hribar and Yehuda (2015) document that the importance of discretionary accruals on firm growth varies by stage of the development cycle. Hussain et al. (2020) infer, for a sample of listed Chinese firms, that companies in the early stages of the life cycle are more likely to develop AEM compared to firms in the mature and declining stages.

Earnings management practices in correlation with the stages of the organizational life cycle follow, according to empirical studies, a "U"-shaped trend, thus firms operating in the start-up and decline stages use accruals more to manipulate results.

The "launch stage" of the organizational life cycle marks the moment of entering the market, characterized by major risks and uncertainties. In this stage, companies accumulate fixed assets and working capital through large investments supported by high capital costs. However, initially, start-ups make small profits because they have difficulties in covering their expenses, and the risk of bankruptcy is omnipresent. Thus, low profitability, high cost of debt, bankruptcy risk, high uncertainty of research and development expenses, idiosyncratic volatility are factors that predispose managers to earnings management practices. Krishnan et al. (2020) point out that in the Introduction stage, the amount of accruals will be high, which motivates managers to exercise discretion over reported accounting figures. In the opinion of Can (2020), the introductory stage also negatively affects the quality of companies' reporting.

The second stage, "growth", is characterized by: development and expansion of business activities (market share, sales volume), higher profit rates, less asymmetric information, less uncertainty in obtaining cash flows (Dickinson 2011). However, in the growth phase, firms may have more concerns about their reputation, which mitigates managers' involvement in tax avoidance practices. Also, at this stage the demand for transparency from the company seeking additional external financing increases (Habib and Hasan 2019), the interest of analysts is much higher compared to other stages of the life cycle, and adequate internal control and monitoring mechanisms increase the quality of financial reporting and decrease the involvement of managers in earnings management practices (Hussain et al., 2020).

In the "maturity stage," competition becomes fierce, business expansion and profits stagnate because the optimal market share has been reached, and firms are interested in sustaining what they have already achieved rather than exploring new opportunities. Consequently, these firms do not require debt financing, even if they are able to obtain loans at reasonable costs. In the mature stage, firms are more accountable and transparent compared to other stages and reveal the highest level of reporting quality. Therefore, based on these arguments, in the mature phase, managerial involvement in earnings management practices, through AEM techniques, proves to be meaningless.

Known as the "revitalization" or "resurgence" phase, the shake out stage is identified when competitors with lower market share begin to exit the market, which intensifies competition among strong competitors (Dickinson 2011). At this stage, sales volume tends to decline, so firms are forced to boost innovation-related activities to achieve stability. This stage of transition from maturity to decline is considered uncertain in terms of EM strategies.

The "decline" or "terminal stage" is deemed as the most difficult stage a firm faces during its life cycle. Dickinson (2011) states that during decline cash flows and profits begin to decrease, which amplifies financial problems and exposure to the risk of bankruptcy. At this stage, firms typically pursue riskier projects to regain market share, which may motivate managers to follow aggressive tax and financing strategies. Against the background of inadequate internal control, managers of declining firms "play" with accruals in an attempt to minimize the chances of loan defaults and engage in fraudulent reporting activities to hide poor performance and present a stable position to stakeholders (Hussain et al., 2020). Thus, managers of declining firms have a higher propensity to opportunistically use accrual-based techniques to manage earnings.

In the context of these characteristics of each CLC stage, we formulate the first hypothesis.

H₁ The level of accrual-based EM practices of BSE-listed firms is higher in the introduction and decline stages than in the growth and maturity stages.

To compare the non-sequential CLC model of Dickinson's (2011) with a sequential one, the age of the firm (Age) is used to analyze the effect of the passage of time on the level of EM. For this purpose, the second research hypothesis is developed.

H₂ The level of accrual-based EM practices of BSE-listed firms is significantly correlated with the age of the companies.

2. Research methodology

2.1 Sample and data source

The initial sample consisted of 81 companies listed on the main segment of the Bucharest Stock Exchange. Because they do not report cash flow statements, the three listed banks were removed from the sample. Subsequently, another 5 companies were eliminated due to missing data for several variables used in the AEM models. The timeframe considered was a period of 15 years, between 2007 and 2021. Analyzed data, in order to calculate the variables, came from the annual financial statements downloaded from the Refinitiv Eikon database. The result was an unbalanced sample of 996 annual observations from 73 companies.

The age of companies was calculated based on the date of incorporation, found on each company's web page.

2.2. Empirical models

According to the literature (Durana et al., 2021; Huian et al., 2018; Hussain et al., 2020; Khuong et al., 2022; Lazzem and Jilani, 2018), discretionary accruals (DA) were calculated, in order to ensure the robustness of the results, based on three well-known models: Hribar and Collins (2002); Kothari and Wasley (2005) and Raman and Shahrur (2008).

Hribar and Collins (2002) model is presented in equation (1).

$$TA_{it}/A_{it-1} = \beta_0 \times (1/A_{it-1}) + \beta_1 \times (\Delta Rev_{it}/A_{it-1}) + \beta_2 \times (PPE_{it}/A_{it-1}) + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

where:

TA_{it} = total accruals, calculated as the difference between Operating Income of firm i at time t and operating cash flows (CFO) of firm i at time t

A_{it-1} = total assets of firm i at time $t-1$

ΔRev_{it} = change in sales revenue minus change in receivables of firm i at time t

PPE_{it} = property, plant, and equipment of firm i at time t

ε_{it} = residuals of equation (1) which represent the DA level used in the models testing the developed hypotheses

Kothari and Wasley (2005) model starts from Hribar and Collins (2002), which they adjust with an indicator of economic profitability – ROA, according to equation (2).

$$TA_{it}/A_{it-1} = \beta_0 \times (1/A_{it-1}) + \beta_1 \times (\Delta Rev_{it}/A_{it-1}) + \beta_2 \times (PPE_{it}/A_{it-1}) + \beta_3 \times ROA_{it-1} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

where:

ROA_{it-1} = lag value of Return on Asset of firm i

The third model, Raman and Shahrur (2008), modifies equation (2) by adding a new term, according to equation (3).

$$TA_{it}/A_{it-1} = \beta_0 \times (1/A_{it-1}) + \beta_1 \times (\Delta Rev_{it}/A_{it-1}) + \beta_2 \times (PPE_{it}/A_{it-1}) + \beta_3 \times ROA_{it-1} + \beta_4 \times BM_{it} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

where:

BM_{it} = the ratio between the total assets of firm i at time t , on the one hand, and total assets – equity + market value of the firm, on the other hand

To test the developed hypotheses, two models are created, shown in equations (4) and (5), which contain the variables of interest (the phases of the corporate life cycle - CLC and the age- Age), and the control variables.

$$y_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \times CLC_{it} + \alpha_2 \times Tang_{it} + \alpha_3 \times Stock_Ret_{it} + Industry_i + \mu_{it} \quad (4)$$

$$y_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \times Age_{it} + \alpha_2 \times Age_Sq_{it} + \alpha_3 \times Tang_{it} + \alpha_4 \times StockRet_{it} + Industry_i + \mu_{it} \quad (5)$$

where:

y_{it} = the dependent variable, discretionary accruals (DA), proxy for EM, calculated as the residuals of the three models described in equations (1), (2) and (3), respectively DA_HC, DA_KW and DA_RS

CLC_{it} = stages of the corporate life cycle, according to Dickinson (2011): Introduction (I), Growth (G), Maturity (M), Shake Out (SO) and Decline (D)

Age_{it} = the age of the company measured as the natural logarithm of the number of years since its incorporation (Michaelas et al., 1999)

Age_Sq_{it} = firm age squared, which captures the non-linear relationship with the dependent variable (La Rocca et al., 2011)

Control variables:

Tang_{it} = Tangibility, calculated as a ratio between the value of tangible fixed assets and total assets (Durana et al., 2021; Hussain et al., 2020; La Rocca et al., 2011)

Stock_Ret_{it} = yearly stock return (Hussain et al., 2020)

Industry_i = variable dummy for the fields of activity according to NACE, grouped into 5 categories: pharma and health activities (PH); financial industry (Fin); gas and electricity sector (GE); manufacturing (Man) and other industries (Other)

μ_{it} = error term

Empirical investigation of the hypotheses was done using panel data analysis. Both Ordinary Least Square (OLS) and Least Square Dummy Variable (LSDV) regression results are presented for the two models. LSDV models are based on the fixed – effects assumption (Greene, 2003), by including time (except the first year) and company (except the first) dummy variables that capture the time and cross-sectional effects of all variables – included and omitted (Michaelas et al., 1999). Because the tests showed heteroscedasticity problems, both OLS and LSDV models were corrected using robust standard errors. The chosen LSDV model includes space dummies, being time-invariant, and proving superior (after testing the time parameters) to the LSDV variants with year dummies (space-invariant) and the one with both types of variables (year and space dummies).

The dummy variables chosen as a reference were, in the case of CLC, the SO stage, whose nature is still considered unclear in the literature (Hussain et al., 2020) and for the industry, the Others (which includes several heterogeneous sectors, for which there were few individual annual observations).

3. Results and discussions

3.1 Univariate analysis

Univariate analysis considers the descriptive statistics of all variables in the models. Table 1 shows that approximately 45% of the companies are in the maturity stage, which confirms other studies carried out at the BSE (Huian and Mironiuc, 2023). At the opposite end, around 8% of firms are in the initial stage, according to the characteristics of their cash flows. By field of activity, the majority are manufacturing companies (46%), followed by the heterogeneous Others sector (22%) and gas and electricity (almost 13%).

Table 1. Descriptive statistics of dummy variables

CLC	Freq.	Percent	Industry	Freq.	Percent
I	78	7.83	PH	77	7.73
G	200	20.08	Fin	115	11.55
M	448	44.98	GE	126	12.65
SO	163	16.37	Man	462	46.39
D	107	10.74	Other	216	21.69
Total	996	100	Total	996	100

Table 2 presents the mean and standard deviation for both the dummy variables in Table 1 and the dependent and control variables. Regarding AEM, the mean values of DA, in all three calculation variants, are significantly different from zero, which signals the existence of EM practices in Romanian companies listed on the BSE, with negative effects on the quality of financial reporting.

Table 2. Descriptive statistics of all variables

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.
DA_HC	923	0.0089	0.1471
DA_KW	923	0.0089	0.1471
DA_RS	923	0.0045	0.1464
I	996	0.0783	0.2688
G	996	0.2008	0.4008
M	996	0.4498	0.4977
SO	996	0.1637	0.3701
D	996	0.1074	0.3098
Tang	996	0.4435	0.2749
Stock_Ret	982	0.2246	0.9081
PH	996	0.0773	0.2672
Fin	996	0.1155	0.3197
GE	996	0.1265	0.3326
Man	996	0.4639	0.4989
Other	996	0.2169	0.4123
Age	996	46.5351	39.7993

Table 3 shows the descriptive statistics (mean values) detailed by life cycle stage. According to Istrate et al. (2015), the positive values of DA show that EM operations aim to increase the reported results, which leads to the appearance of positive differences between the level of accruals and that of cash flows. Similarly, negative values of DA reflect the reduction of profits and simultaneously generate negative differences between the accruals and cash flows.

Table 3. Descriptive statistics by stages of corporate life cycle

CLC	DA_HC	DA_KW	DA_RS	Tang	Stock_Ret	Age
I	0.0988	0.0988	0.0976	0.3927	0.1835	52
G	-0.0007	-0.0008	-0.0012	0.5077	0.2250	47
M	-0.0202	-0.0203	-0.0238	0.4800	0.2659	47
SO	0.0305	0.0304	0.0219	0.3884	0.0755	46
D	0.0539	0.0539	0.0425	0.2914	0.3070	41

It is observed that the mean values of DA, quite similar in the three models, indicate a greater propensity of companies in the introduction stage (I) to resort to AEM techniques, followed by those in the decline and revitalization phase (D, SO). These results, showing a U-shaped evolution of the attempts to manipulate earnings over the duration of CLC, confirm expectations from the existing literature that start-ups and declining firms positively manipulate profits because they have negative cash-flows (Durana et al., 2021). Mature companies, but especially those in the growth stage, rarely resort to such means. The negative sign of DA shows that, once they reach maturity and their maximum profitability potential, firms try to reduce their reported profits to avoid taxes. According to Can (2020), minimization of results (top-down earnings management) is characteristic to profitable companies in the growth and maturity stage. DA values close to zero in the growth stage, also documented in other studies (Durana et al., 2021), indicate the minimization, on average, of the attempts at accounting manipulation. In all CLC stages (except SO), the highest DA values are those

calculated according to the Raman and Shahrur (2008) model. Surprisingly, the firms with the highest age are the ones in the initial stage, based on their cash flow patterns, and the youngest are in the decline phase. The age of the companies in the remaining stages is similar, approximately 46-47 years.

3.2 Multivariate analysis

The multivariate analysis refers to the correlations among variables, detailed in table 4, and to the results of the regressions testing the two hypotheses (tables 5 and 6). The correlation matrix indicates links of weak and moderate intensity, positive and negative, located below the threshold of 0.7 (Ratner, 2009).

Table 4. Correlation analysis

Variables	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1 DA_HC	1.00															
2 DA_KW	1.00	1.00														
3 DA_RS	0.99	0.99	1.00													
4 D	0.10	0.10	0.09	1.00												
5 G	-0.04	-0.04	-0.03	-0.17	1.00											
6 I	0.17	0.17	0.19	-0.10	-0.14	1.00										
7 M	-0.17	-0.17	-0.16	-0.32	-0.45	-0.27	1.00									
8 SO	0.06	0.06	0.05	-0.15	-0.22	-0.13	-0.41	1.00								
9 Tang	-0.10	-0.10	-0.06	-0.18	0.12	-0.05	0.11	-0.08	1.00							
10 Stock_Ret	0.10	0.10	0.11	0.02	-0.03	-0.02	0.08	-0.08	-0.02	1.00						
11 PH	0.03	0.03	0.03	-0.06	0.02	-0.02	0.07	-0.06	-0.11	0.00	1.00					
12 Fin	0.12	0.12	0.08	0.23	-0.13	-0.06	-0.07	0.09	-0.50	-0.01	-0.10	1.00				
13 GE	-0.02	-0.02	-0.02	-0.11	-0.06	-0.11	0.17	0.00	0.07	0.00	-0.11	-0.14	1.00			
14 Man	-0.04	-0.04	-0.02	-0.06	0.07	0.06	-0.02	-0.05	0.24	0.03	-0.27	-0.34	-0.36	1.00		
15 Other	-0.04	-0.04	-0.04	0.02	0.04	0.07	-0.11	0.03	0.11	-0.03	-0.15	-0.19	-0.20	-0.49	1.00	
16 Age	-0.08	-0.08	-0.07	-0.08	0.02	0.05	0.02	-0.02	0.14	0.06	0.07	-0.24	-0.14	0.39	-0.22	1.00

where: DA_HC = discretionary accruals under the Hribar and Collins model; DA_KW = discretionary accruals under the Kothari and Wasley model; DA_RS = discretionary accruals under the Raman and Shahrur model; D= Decline; G= Growth; I = Introduction; M = Maturity; SO = Shake Out; Tang = Tangibility; Stock_Ret = stock return; PH = pharma and health activities; Fin = financial industry; GE = gas and electricity sector; Man = manufacturing; Other = other industries

Regression analysis

Next, the results obtained after testing the hypotheses through the LSDV regression analysis are presented. Tables 5 and 6 also show the results of the pooled OLS regressions, but the discussion is based mostly on the results of the LSDV models.

Table 5. Results of the regression analysis for hypothesis H₁

Variables	DA_HC		DA_KW		DA_RS	
	OLS	LSDV	OLS	LSDV	OLS	LSDV
I	0.0755***	0.0639***	0.0755***	0.0639***	0.0815***	0.0666***
G	-0.0250	-0.0613***	-0.0251	-0.0613***	-0.0201	-0.0602***
M	-0.0531**	-0.0768***	-0.0531**	-0.0767***	-0.0506**	-0.0771***
D	0.0147	0.0169	0.0148	0.0170	0.0141	0.0191
Tang	-0.0059	-0.0892*	-0.0056	-0.0891*	0.0082	-0.0555
Stock_Ret	0.0232**	0.0242**	0.0232**	0.0242**	0.0247**	0.0251**
PH	0.0432***	-0.0584	0.0430***	-0.0588	0.0487***	-0.0158
Fin	0.0564***	-0.0677	0.0562***	-0.0680	0.0487***	-0.0421
GE	0.0248	-0.0876**	0.0246	-0.0879**	0.0263	-0.0488
Man	0.0098	-0.0855**	0.0099	-0.0859**	0.0121	-0.0409
Intercept	0.0120	0.1673	0.0118	0.1671	-0.0022	0.1118
R-squared	0.0887	0.1907	0.0885	0.1899	0.0828	0.1810
F test	11.79***	7.64***	11.78***	7.62***	10.63***	6.81***
Company Dummies	No	Yes	No	Yes	No	Yes
No of obs	923	923	923	923	923	923

***significant at 0.01 level, ** significant at 0.05 level, *significant at 0.10 level

Table 5 shows that all three versions of the model in equation (4) have similar explanatory powers (R^2 varies between 18.10% in Raman and Shahrur – RS model and 19.07% in the one based on the equation of Hribar and Collins – HC). As for the relationship between CLC stages and the level of EM practices, it is positive and strongly statistically significant in all three cases of DA calculation for companies in the initial stage (Introduction - I) and negative in growing and mature firms (G and M), confirming the results of Khuong et al. (2022). The positive association with the AEM proxies in the initial stage shows the inclination of company managers towards reporting higher profits, through opportunistic accounting choices, to attract foreign capital at the most favorable costs (Durana et al., 2021), under the conditions of high information asymmetry. This result, supported by the descriptive statistics in Table 3, confirms the idea that there is a higher level of accruals in the introduction stage, which allows managers to exercise discretion over earnings (Hussain et al., 2020). Results illustrate a negative association with AEM in growth and maturity stages, which confirms the findings of Durana et al. (2021) and Khuong et al. (2022) and refute those of Hussain et al. (2020). Therefore, a reduction in AEM techniques is observed because, as the firm grows and matures, information asymmetry decreases, attention from analysts increases, the ability to contract loans at lower interest rates increases, and the quality of financial reporting is higher (Can, 2020). Mature companies have a greater capacity to generate internal financial resources (profits), resorting to a lesser extent to external financing (Huian and Mironiuc, 2023) and holding a sustainable position on the market. This makes AEM techniques less attractive to managers who have fewer future earnings growth cycles to compensate for the potential negative market consequences of EM. If the three stages analyzed so far behave as expected, the lack of statistical significance of the positive relationship between DA and the decline stage is surprising, especially considering the high values of DA shown in Table 3. Expectations were for consistent attempts to manipulate earnings, due to the high pressure from stakeholders to report a stable financial position, which is increasingly difficult to achieve because of the erosion of the business model and the decline in turnover (Hussain et al., 2020). The lack of significance of the relationship with AEM does not mean, however, that managers do not use other techniques to manipulate results, for example real earnings management ones.

In terms of control variables, Stock_Ret and business field of activity prove relevant. Regarding the first, the positive relationship between the response of Stock_Ret and AEM practices shows that it is an incentive for managers to opportunistically increase earnings to continue the positive streak in the market (Hussain et al., 2020). In addition, firms in the gas and electricity sector and manufacturing

sector, which represent almost 60% of the total sample, show a lower need to use AEM techniques than those in the reference sector (Others). This is explained by the fact that in the GE field more than 80% of the companies are in the M and G stages, and in the Man field, 2/3 are in those stages of the CLC (M and G) with the lowest AEM levels. It is observed that the statistical significance disappears for DA calculated according to the Raman and Shahrur (2008) model. Hypothesis H₁ is mostly, but not entirely, validated.

Table 6 shows the results of the influence of the company's age on AEM practices.

Table 6. Results of the regression analysis for hypothesis H₂

Variables	DA_HC		DA_KW		DA_RS	
	OLS	LSDV	OLS	LSDV	OLS	LSDV
Age	0.0632*	0.1019	0.0632*	0.1008	0.0470	0.0821
Age ²	-0.0099**	-0.0206	-0.0099**	-0.0203	-0.0077	-0.0178
Tang	-0.0317*	-0.1045*	-0.0314*	-0.1043*	-0.0172	-0.0726
Stock_Ret	0.0209**	0.0207*	0.0209**	0.0207*	0.0223**	0.0216*
PH	0.0273**	-0.0322	0.0270**	-0.0332	0.0341**	0.0090
Fin	0.0412**	-0.0204	0.0411**	-0.0206	0.0331*	0.0051
GE	0.0003	-0.1345***	0.0001	-0.1346***	0.0019	-0.0996*
Man	0.0088	-0.0793	0.0090	-0.0804	0.0121	-0.0370
Intercept	-0.0852	0.0197	-0.0854	0.0204	-0.0690	0.0010
R-squared	0.0341	0.1237	0.0339	0.1230	0.0258	0.1109
F test	6.20***	5.87***	6.17***	5.87***	4.30***	5.98***
Company Dummies	No	Yes	No	Yes	No	Yes
No of obs	923	923	923	923	923	923

***significant at 0.01 level, ** significant at 0.05 level, *significant at 0.10 level

It is observed that only in the OLS model there is a low influence ($p < 0.1$) of the Age variable on the DA level calculated in the Hribar and Collins (2002) and Kothari and Wasley (2005) models, an influence that becomes weaker as firms age (the sign of the Age² coefficient is negative, while Age has a positive coefficient). The OLS model also confirms the existence of a non-linear relationship (Age² shows a quadratic relationship) (La Rocca et al., 2011). However, none of the LSDV models confirm the significant association between firm age and AEM practices, which supports the results of Durana et al. (2021). The control variables (Stock_Ret and GE business domain) have largely the same relationships with the dependent variables as in table 5. In addition, the share of tangible fixed assets in total assets (Tang) negatively influences the level of DA, showing that firms with high levels of tangible fixed assets can attract more capital from banks, for which they serve as collateral. Hence, these companies face less financial difficulties and, therefore, are less tempted to hide their real performances (Huian and Mironiuc, 2023; Hussain et al., 2020). Hypothesis H₂ is invalidated.

4. Conclusions

The paper describes the behavior of managers of BSE-listed firms in terms of AEM practices at different stages of CLC. The results show the existence of a significant informational asymmetry that allows the involvement of managers in manipulation practices especially in the introduction stage, but also the reduction of this asymmetry and involvement as companies evolve towards the stages of growth and maturity. The passage of time does not appear to be a factor influencing EM attempts. These results may have important implications for lenders, investors, and financial analysts, who need to pay close attention to the quality of financial reporting of early-stage firms.

Limitations of the paper are related to the use of accrual-based EM practices only, which may be an explanation for some of the surprising results obtained. For this reason, in future research, the authors intend to investigate the real earnings management techniques of Romanian companies.

References

1. Alhadab, M.; Abdullatif, M.; Mansour, I. 2020. Related party transactions and earnings management in Jordan: the role of ownership structure, *Journal of Financial Reporting and Accounting* 18(3):505-531. DOI: <https://doi.org/10.1108/JFRA-01-2019-0014>
2. Can, G. 2020. Do Life-Cycles Affect Financial Reporting Quality? Evidence from Emerging Market, *Cogent Business & Management* 7:1, 1854147. DOI: <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1854147>
3. Dickinson, V. 2011. Cash Flow Patterns as a Proxy for Firm Life Cycle, *The Accounting Review* 86(6): 1969–1994, DOI: <https://doi.org/10.2308/accr-10130>
4. Durana, P.; Valaskova, K.; Chlebkova, D.; Krastev, V.; Atanasova, I. 2020. Heads and Tails of Earnings Management: Quantitative Analysis in Emerging Countries, *Risks* 8(2):57. DOI: <https://doi.org/10.3390/risks8020057>
5. Durana, P.; Michalkova, L.; Privara, A.; Marousek, J.; Tumpach, M. 2021. Does the life cycle affect earnings management and bankruptcy?, *Oeconomia Copernicana* 12(2): 425–461. DOI: <https://doi.org/10.24136/oc.2021.015>
6. Frielinghaus, A.; Mostert, B; Firer, C. 2005. Capital structure and the firm's life stage, *South African Journal of Business Management*, 36(4): 9-18. DOI: <https://doi.org/10.4102/sajbm.v36i4.640>.
7. Greene, W.H. 2003. *Econometric analysis*. 5th ed. New Jersey: Published by Prentice Hall, Upper Saddle River.
8. Habib, A.; Hasan, M.M. 2019. Corporate life cycle research in accounting, finance and corporate governance: A survey, and directions for future research, *International Review of Financial Analysis*, 61: 188–201. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2018.12.004>
9. Healy, P.M.; Wahlen, J.M. 1999. Review of The Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting, *Accounting Horizons*, 13: 365-383.
10. Hribar, P.; Collins, D.W. 2002. Errors in estimating accruals: Implications for empirical research, *Journal of Accounting Research* 40: 105–34.
11. Hribar, P.; Nir Y. 2015. The Mispricing of Cash Flows and Accruals at Different Life-Cycle Stages, *Contemporary Accounting Research*, 32: 1053–72. DOI: <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12117>
12. Huian, M.C.; Mironiuc, M.; Chiriac, M. 2018. Study on the association between earnings management and value relevance based on the reporting method used for operating cash flows, *Audit Financiar*, XVI(1): 101-110. DOI: <https://doi.org/10.20869/AUDITF/2018/149/002>
13. Huian, M. C.; Mironiuc, M. 2023. Empirical Evidence on the Relationship between Capital Structure and Organizational Life Cycle, *Audit Financiar*, XXI(1): 124-137. DOI: <https://doi.org/10.20869/AUDITF/2023/169/002>
14. Hussain, A.; Akbar, M.; Kaleem Khan, M.; Akbar, A.; Panait, M.; Voica, C.M. 2020. When Does Earnings Management Matter? Evidence across the Corporate Life Cycle for Non-Financial Chinese Listed Companies, *Journal of Risk and Financial Management* 13(12): 313. DOI: <https://doi.org/10.3390/jrfm13120313>
15. Isenmila, P. A.; Afensimi, E. 2012. Earnings management and ownership structure: Evidence from Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3(7): 24-36.
16. Istrate, C.; Georgescu, I.E.; Carp, M.; Robu, I.B.; Pavaloaia, L. 2015. Accruals Earnings Management in Emerging Markets under the Transition to IFRS: the Case of Romanian Listed Companies, *Transformations in Business & Economics*, 14(2A): 393-411.
17. Jara, M.; Lopez, F. J. 2011. Earnings management and contests for control: An analysis of European family firms. *Journal of CENTRUM Cathedra*, 4(1): 100-120. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1807171>
18. Krishnan, G.V.; Myllymäki, E.R.; Nagar, N. 2018. 2020. Does Financial Reporting Quality vary across Firm Life Cycle? *Journal of Business Finance and Economics*, 1–72. DOI: <https://doi.org/10.1111/jbfa.12508>
19. La Rocca, M.; La Rocca, T.; Cariola, A. 2011. Capital Structure Decisions During a Firm's Life Cycle, *Small Business Economics* 37(1): 107–130. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11187-009-9229-z>

20. Lazzem, S.; Jilani, F. 2018) The impact of leverage on accrual-based earnings management: The case of listed French firms, *Research in International Business and Finance* 44: 350–358. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2017.07.103>
21. Khuong, N.V.; Anh, L.H.T; Van, N.T.H. 2022. Firm life cycle and earnings management: The moderating role of state ownership, *Cogent Economics & Finance* 10:1, 2085260, DOI: <https://doi.org/10.1080/23322039.2022.2085260>
22. Kothari, S.P.; Leone, A.J.; Wasley, C.E. 2005. Performance matched discretionary accrual measures, *Journal of Accounting and Economic* 39(1): 163-197. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2004.11.002>
23. Michelas, N.; Chittenden, F.; Poutziouris, P. 1999. Financial Policy and Capital Structure Choice in U.K. SMEs: Empirical Evidence from Company Panel Data, *Small Business Economics* 12: 113–130.
24. Raman, K.; Shahrur, H. 2008. Relationship-Specific Investments and Earnings Management: Evidence on Corporate Suppliers and Customers, *The Accounting Review* 83(4): 1041-1081. DOI: <https://doi.org/10.2308/accr.2008.83.4.1041>
25. Ratner, B. 2009. The correlation coefficient: Its values range between +1/-1, or do they? *Journal of Targeting, Measurement and Analysis for Marketing* 17: 139–142. DOI: <https://doi.org/10.1057/jt.2009.5>
26. Schipper, K. 1989. Commentary on earnings management, *Accounting Horizons*, 3(4): 91–102.

ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ȘI IMPACTUL ASUPRA CALITĂȚII
INFORMAȚIILOR DIN SITUAȚIILE FINANCIARE

THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND THE IMPACT ON THE QUALITY OF
INFORMATION IN THE FINANCIAL STATEMENTS

CZU: [657.24+657.3](498)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.08>

Maia BAJAN,

Academia de Studii Economice din Moldova

E-mail: bajan.maia@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6903-8275>

Lilia GRIGOROI,

Academia de Studii Economice din Moldova,

E-mail: lilia.grigoroii@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9741-0932>

Dorota BURZYŃSKA,

Stefan Batory Academy of Applied, Poland

Abstract. Information from financial statements becomes useful and indispensable to the entity's partners in the decision-making process to satisfy certain characteristics that ensure the quality of reporting by presenting the situation of an entity both from the point of view of financial position and financial performance. The research methodology is based on the documentation of the specialized literature, the comparative analysis and the examination of the indicators for assigning the entities by category. Depending on the entity category (micro, small, medium and large), different sets of financial statements are drawn up and presented: abbreviated, simplified and complete. And the quality of the financial information published by the entities in the financial statements conditions the efficiency of the decisions taken by the users of the information, through the calculation and analysis of various economic indicators that lead to increasing the degree of certainty in the adoption of decisions.

Keywords: accounting, qualitative characteristics, entity category, financial statements.

JEL Classifications: M40, M41

Introducere.

Datorită caracterului său bine organizat și a varietății informațiilor oferite, contabilitatea devine principala sursă de informații necesare procesului decizional. Informațiile oferite de contabilitate joacă un rol important în prezentarea situației unei entități atât din punct de vedere a poziției financiare prin furnizarea unei imagini clare și detaliate a patrimoniului, cât și a performanței financiare redată prin prisma veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor înregistrate. Aceste informații devin utile și indispensabile partenerilor entității în procesul decizional pentru satisfacerea anumitor caracteristici care asigură calitatea raportării.

Relatarea caracteristicilor calitative a informațiilor contabile mereu a preocupat cercetătorii din domeniu, fiecare încercând să prezinte factorii care conduc la o estimare cât mai eficientă a relevanței informațiilor financiare, reprezentării exacte a realităților economice și a persistenței rezultatelor raportate. Analiza caracteristicilor calitative (fundamentale și amplificatoare) ale informațiilor contabile permite nu doar măsurarea influenței deciziilor pe care utilizatorii le iau pe baza informației prezentate din situațiile financiare, ci și impactul factorilor asupra calității informațiilor oferite de contabilitate.

Metodologia de cercetare.

Această lucrare propune identificarea și analiza principalelor tehnici de organizare a contabilității și prezentare a informațiilor contabile privind situația entității, precum și modul în care acestea influențează calitatea datelor din situațiile financiare. Studiul are un caracter empiric și propune validarea ipotezelor prin deducție și inducție. Metodologia de cercetare se bazează pe metode de tip

calitativ prin: documentarea literaturii de specialitate, analiza comparativă, examinarea indicatorilor de atribuire a entităților pe categorii, structura situațiilor financiare etc.

Analiza literaturii de specialitate.

Pornind de la prevederile actelor normative din Republica Moldova (RM), ținerea contabilității devine obligatorie pentru orice entitate indiferent de forma sa juridică prin prezentarea situațiilor financiare.

În conformitate prevederile articolului 12 „Controlul asupra activității de antreprenariat” din Legea cu privire la antreprenariat și întreprinderi (Legea 845/1992), întreprinderea, indiferent de forma juridică de organizare, asigură evidența contabilă și statistică în modul stabilit de legislația în vigoare. Potrivit cerințelor articolului 18 „Obligațiile și drepturile entității privind ținerea contabilității și raportarea financiară” din Legea contabilității și raportării financiare (Legea 287/2017), entitatea are obligația de a ține contabilitatea și de a întocmi situațiile financiare în modul prevăzut de lege, de standardele de contabilitate și de alte acte normative.

Conform prevederilor din articolul 8(2) din Codul fiscal 1163/1997, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației.

Reieșind din aceea că organizarea contabilității în Republica Moldova este o condiție obligatorie pentru orice tip de activitate, aceasta din urmă trebuie să se bazeze pe reglementările normative în domeniul contabilității. Pentru organizarea contabilității entitățile se pot baza pe reglementările contabile atât naționale cât și cele internaționale. Componenta acestora este prezentată în figura 1.

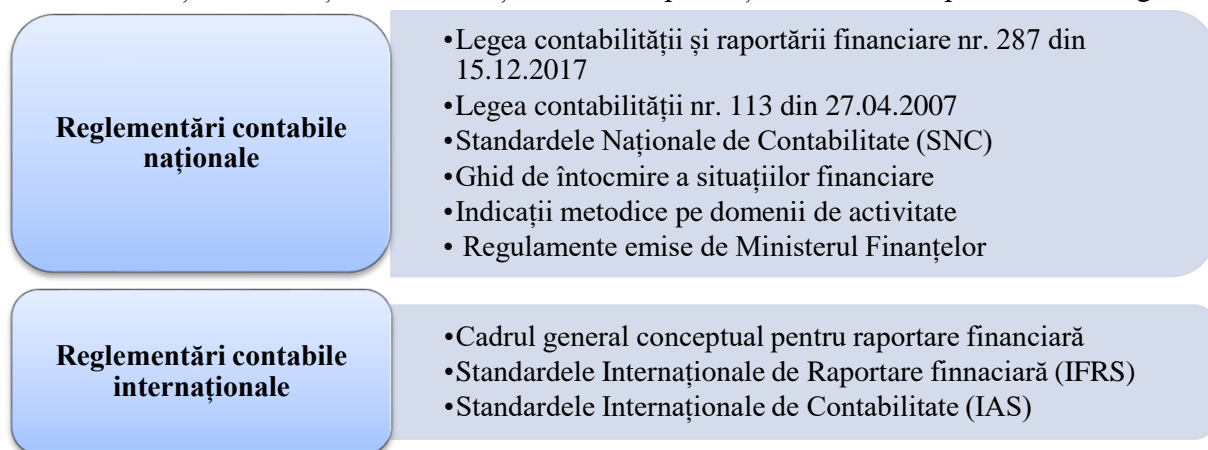


Figura 1. Reglementările contabile în Republica Moldova

Sursa: elaborat de autor în baza literaturii de specialitate

Conținutul de bază.

Potrivit articolului 18 din Legea 287/2017, răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară revine diferitor responsabili în dependență de activitatea entității, și anume:

- *Conducătorului, administratorului* pentru entitățile persoane juridice care desfășoară activitate de întreprinzător, reprezentanțelor permanente și filialelor entităților nerezidente, organizațiilor necomerciale și reprezentanțelor entităților nerezidente;
- *Fondatorului* persoanelor fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător;
- *Conducătorului, directorului* pentru entitățile autorităților/instituțiilor cu excepția celor bugetare;
- *Persoanei fizice* care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției (notar, avocat, executor judecătoresc, mediator, administrator autorizat) și birourilor înființate de acestea precum și cabinetelor individuale ale medicilor de familie.

Totodată persoanele specificate în articolul 18 la Legea 287/2017 dețin dreptul de a numi și elibera din funcție contabilul-șef sau altă persoană împuternicită de organizarea contabilității, de a transmite ținerea contabilității altei entități în bază contractuală, precum și dreptul de a stabili reguli interne privind documentarea faptelor economice și modul de ținere al contabilității (partidă simplă sau dublă) și de întocmire a situațiilor financiare (prescurtate, simplificate sau complete) conform prevederilor articolului 5 din aceeași lege.

Paralel cu drepturile menționate, persoanele responsabile de ținere a contabilității, conform aceluiași articol al Legii 287/2017, sunt obligate să asigure:

- organizarea și ținerea contabilității în mod continuu din data înregistrării de stat a entității până la data lichidării;
- formularea, aprobarea și aplicarea politicilor contabile în conformitate cu standardele de contabilitate și alte acte normative;
- elaborarea și aprobarea: planului de conturi contabile de lucru al entității, procedeele interne privind contabilitatea de gestiune, formularelor documentelor primare și a registrelor contabile, precum și regulilor privind circulația documentelor și tehnologia de prelucrare a informației contabile;
- documentarea faptelor economice și reflectarea acestora în contabilitate prin respectarea actelor normative;
- întocmirea completă și corectă, precum și integritatea și păstrarea documentelor contabile;
- funcționarea sistemului de control intern;
- întocmirea, prezentarea și publicarea, după caz, a situațiilor financiare.

În baza Acordului de asociere dintre Republica Moldova și Uniunea Europeană (UE), entitățile și grupurile (de entități) se clasifică în baza celor trei criterii stabilite la nivel european, precum: 1) totalul activelor (TA), 2) veniturile din vânzări (VV) și 3) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune (N_{ms}). Categoriile entităților și grupurilor sunt prezentate în figura 2.

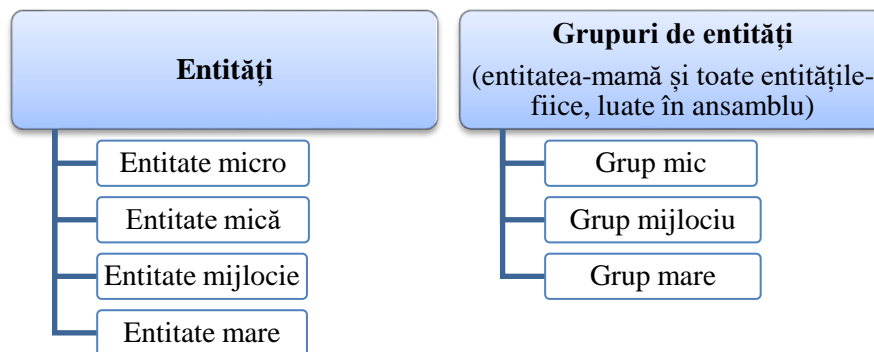


Figura 2. Categoriile entităților și grupurilor

Sursa: elaborat de autor în baza articolului 4 din Legea 287/2017

Pentru a fi atribuită unei categorii de entități sau grupuri, entitatea la data raportării nu trebuie să depășească limitele cel puțin a două criterii de atribuire (TA, VV, N_{ms}).

Ținând cont că clasificarea entităților pe categorii și grupuri în Republica Moldova se efectuează în baza criteriilor recomandate de Acordul de asociere, astfel în tabelul 1 se va prezenta în mod comparabil mărimile indicatorilor (echivalentul în euro, unde 1€ = 20 lei) stabiliți în Legea 287/2017 din RM față de valorile aceluiași cerințe a unei țări membre a Uniunii Europene, și anume Polonia.

Tabelul 1. Atribuirea la categoriile de entități

Republica Moldova țară cu statut de candidată la UE	Categoria de entitate	Polonia țară cu statut de membră a UE
Până la:	Entități micro	Până la:

TA= 0,28 mln € VV= 0,56 mln € NrS= 10 persoane		TA= 2 mln € VV= 2 mln € NrS= 10 persoane
Până la: TA= 3,18 mln € VV= 6,36 mln € NrS= 50 persoane	Entități mici	Până la: TA= 10 mln € VV= 10 mln € NrS= 50 persoane
Până la: TA= 15,9 mln € VV= 31,8 mln € NrS= 250 persoane	Entități mijlocii	Până la: TA= 43 mln € VV= 50 mln € NrS= 250 persoane
Depășesc: TA= 15,9 mln € VV= 31,8 mln € NrS= 250 persoane	Entități mari	Depășesc: TA= 43 mln € VV= 50 mln € NrS= 250 persoane

Sursa: elaborat de autor în baza [7, art 4. și 2]

Analizând datele din tabelul 1, observăm că indicatorul privind numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune este același atât pentru țara cu statut de candidat, cât și pentru țara membră a UE. Însă, valorile indicatorilor privind totalul activelor și venitul din vânzări din RM înregistrează decalaje mari prin devierea unui coeficient inclus în intervalul de 2-10 ori mai mici comparativ cu datele stabilite în Polonia.

Atribuirea corectă a entității la una din categoriile menționate, necesită analiza indicatorilor de referință pentru perioada luată în calcul, în care la data raportării întreprinderea nu depășește limitele cel puțin a două criterii de atribuire.

Exemplu: La finele perioadei de gestiune, și anume la 31.12.2022, entitatea „Conta” SRL dispune de următoarele date prezentate în tabelul 2.

Tabelul 2. Constatarea categoriei de entitate

Indicatorii de referință	Constatare
Total active = 660000 lei sau 330000€*	entitate <i>mică</i>
Venit din vânzări = 1100000 lei sau 550000€	entitate <i>micro</i>
Numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune = 25 persoane	entitate <i>mică</i>

Notă: 1€=20 lei

Sursa: elaborat de autor

În baza constatărilor efectuate în tabelul 2, unul dintre cei trei indicatori, și anume venitul din vânzări (VV) se încadrează în categoria entităților micro, iar ceilalți doi indicatori totalul activelor (TA) și numărul mediu al salariaților (N_{ms}) se regăsesc în categoria entităților mici. Astfel, reieșind din datele indicatorilor, întreprinderea „Conta” SRL se atribuie la tipul *entităților mici*.

Potrivit articolului 4 din Legea 287/2017, entitatea trece dintr-o categorie în alta dacă, la data raportării, pentru ultimele două perioade de gestiune, depășește sau încetează să mai depășească limitele a două dintre criteriile categoriei la care se atribuie.

Conform prevederilor din articolul 5 al Legii 287/2017, entitățile (micro, mici, mijlocii, mari), precum și persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător sunt obligate să țină contabilitatea în partidă dublă și să întocmească situații financiare corespunzătoare conform cerințelor SNC. Excepție acestor prevederi legale fac parte entitățile de interes public (EIP) care trebuie să completeze situațiile financiare conform cerințelor IFRS, organizațiile necomerciale și reprezentanții entităților nerezidente, persoanelor fizice care desfășoară activitate profesională (în domeniul justiției sau sănătății) completează și prezintă rapoarte fiscale.

În funcție de categoria entității (care aplică SNC) se întocmesc și se prezintă anual unul dintre următoarele trei seturi de rapoarte redată în figura 3.



Figura 3. Componența situațiilor financiare

Sursa: elaborat de autori

În funcție de categorie și necesitățile informaționale ale entității care aplică SNC, componența și structura setului situațiilor financiare diferă atât în dependență de nivelul de detaliere a informațiilor contabile prezentate în rapoarte, cât și de numărul anexelor la situațiile financiare. Reieșind din cele expuse, situațiile financiare prescurtate redau structura patrimoniului la nivel general pe când situațiile financiare complete descriu mult mai detaliat componența acestuia. Compararea structurii situațiilor financiare prescurtate versus situații financiare complete se prezintă în tabelul 3. Structura situațiilor financiare simplificate coincide cu Anexa 1 „Bilanțul” și Anexa 2 „Situația de profit și pierdere” din situațiile financiare complete.

Tabelul 3. Structura situațiilor financiare

Situații financiare prescurtate	Structura situațiilor financiare	Situații financiare complete
<i>Bilanț prescurtat</i>	<i>Anexa 1</i>	<i>Bilanț</i>
5 rânduri	A. Active imobilizate	23 rânduri + 15 subrânduri
5 rânduri	B. Active circulante	19 rânduri + 5 subrânduri
7 rânduri	C. Capitalul propriu	18 rânduri
1 rând	D. Datorii pe termen lung	9 rânduri + 3 subrânduri
2 rânduri	E. Datorii curente	11 rânduri + 3 subrânduri
1 rând	F. Provizioane	5 rânduri
23 rânduri	Total Anexa 1	88 rânduri
<i>Situația de profit și pierdere prescurtată</i>	<i>Anexa 2</i>	<i>Situația de profit și pierdere prescurtată</i>
3 rânduri	Profit brut (pierdere brută)	3 rânduri + 12 subrânduri
5 rânduri	Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere)	5 rânduri
1 rând	Rezultatul: profit (pierdere) financiară	3 rânduri + 18 subrânduri
1 rând	Rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale: profit (pierdere)	3 rânduri
1 rând	Rezultatul din alte activități: profit (pierdere)	1 rând
1 rând	Profit (pierdere) până la impozitare	1 rând

2 rânduri	Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	2 rânduri
14 rânduri	Total Anexa 2	18 rânduri
-	Anexa 3	<i>Situația modificărilor capitalului propriu</i> 19 rânduri
-	Anexa 4	<i>Situația fluxului de numerar</i> 24 rânduri

Sursa: elaborat de autori în baza SNC „Prezentarea situațiilor financiare”

În baza datelor din tabelul 3 cu referire la structura și componența situațiilor financiare, se observă că diferă semnificativ numărul indicatorilor economico-financiar în baza cărora se poate calcula și analiza situația entității. Cu cât se cunosc mai detaliat indicatorii, cu atât mai corect și eficient sunt luate deciziile corespunzătoare necesare pe de o parte, pentru dezvoltarea entității, iar pe de altă parte permite evitarea și/sau preîntâmpinarea situațiilor critice (faliment).

Concluzii.

Calitatea informațiilor financiare publicate de entități în situațiile financiare condiționează eficiența deciziilor luate de utilizatorii de informații, prin calculul și analiza diferitor indicatori economici care conduc la sporirea gradului de certitudine în adoptarea deciziilor.

Recunoașterea în literatura de specialitate a unei palete largi de caracteristici calitative (utilitatea informațiilor pentru luarea deciziilor, relevanța, credibilitatea, oportunitatea, prudența, continuitatea etc.) privind informația contabilă și analiza caracteristicilor acestora bazată pe patru vectori de calitate: inteligibilitatea, relevanța, fiabilitatea și comparabilitatea, considerați drept principali sau fundamentali sunt susținuți de o serie de calități amplificatoare, și anume: importanța relativă, imaginea fidelă, conținutul economic asupra formei juridice, neutralitate, prudență etc.

În baza cercetării efectuate, în tabelul 4 se prezintă o generalizare a informațiilor abordate privind organizarea contabilității și impactului asupra calității informațiilor din situațiile financiare.

Tabelul 4. Generalizări privind organizarea contabilității pe categorii de entități

Categoria entităților Indicatorii	Micro	Mici	Mijlocii	Mari	EIP*	Altele**
Țin contabilității în partidă dublă						
Țin contabilității în partidă simplă						
Prezintă situații financiare prescurtate conform SNC						
Prezintă situații financiare simplificate conform SNC						
Prezintă situații financiare complete conform SNC						
Prezintă situații financiare conform IFRS						
Prezintă doar rapoarte fiscale						
Pot întocmi situațiile financiare simplificate						
Pot întocmi situațiile financiare complete						
Pot întocmi situațiile financiare conform IFRS						

Notă: * Entitățile de interes public;

** Persoanele fizice care practică activitate de întreprinzător dar nu sunt înregistrați ca plătitori de TVA.

Sursa: elaborat de autor în baza articolului 5 din Legea 287/2017

Cunoașterea informațiilor prin care se prezintă performanța financiară, poziția și lichiditatea unei entități aduce avantaje competiționale fiecărui antreprenor. Astfel, informațiile oferite de situațiile

financiare au un impact semnificativ asupra luării deciziilor care permit gestionarea relațiilor externe și crează o interconectare cu mediul extern prin furnizarea informațiilor solicitate de părțile interesate.

Bibliografie

1. Acordul de Asociere Republica Moldova – Uniunea Europeană. Capitolul 3: Dreptul societăților comerciale, contabilitate și audit și guvernanta corporativă <https://mecc.gov.md/sites/default/files/acordul-de-asociere-rm-ue.pdf>
2. Baza Internetowy System Aktów Prawnych Poland. <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20230000221>
3. Cadrul general conceptual pentru raportare financiară. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=97225&lang=ro
4. Codul fiscal nr. 1163 din 24.04.1997. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117668&lang=ro
5. Ghid metodologic de întocmire a situațiilor financiare. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=124687&lang=ro
6. Grigoroii L. Dezbatere privind progresul contabilității în contextul integrării europene. https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2015.pdf
7. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 17.12.2017 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#
8. Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845 din 03.01.1992. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=132881&lang=ro#
9. Standardele Internaționale de Contabilitate. <https://mf.gov.md/ro/content/ordinul-ministrului-finan%C8%9Belor-privind-acceptarea-%C8%99i-publicarea-standardelor-2>
10. Standardele Internaționale de Raportare financiară. <https://mf.gov.md/ro/content/ordinul-ministrului-finan%C8%9Belor-privind-acceptarea-%C8%99i-publicarea-standardelor-2>
11. Standardele Naționale de Contabilitate. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro#
12. Xhani N., Avram M., Iliescu (Ristea) M.-A. Situațiile financiare anuale și rolul lor în comunicarea financiară. http://oconomica.upm.ro/O_XII/001%20%202014_Situatiile%20financiare%20anuale%20si%20rolul%20lor%20in%20comunicarea%20financiara,%20Avram.pdf

**DETERMINAREA ȘI CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE VENIT AL
ENTITĂȚILOR SUBIECTI AI SECTORULUI ÎNTREPRINDERILOR MICI ȘI MIJLOCI**
**DETERMINATION AND ACCOUNTING OF THE INCOME TAX OF SUBJECT
ENTITIES OF THE SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES SECTOR**

CZU: [657:336.226.1]:[334.012.63+334.012.64](478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.09>

Roman VIERU,

State Tax Service of the Republic of Moldova

Email: roman.vieru@sfs.md

Liliana LAZARI,

Academy of Economic Studies of Moldova,

Email: liliana.lazari@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8310-2341>

Abstract. The administration of taxes and fees was one of the main concerns of the state which during the evolution of this system introduced and revised different techniques and methods to achieve its economic and social needs. In this research, the method of taxation of taxpayers from a sector well defined by the legislator, the subject entities of the small and medium enterprises sector, which over time has undergone a certain metamorphosis with regard to some adjustments and additions, is examined. The diversification of the taxation system, its adaptation to the real needs of small entrepreneurs who have a multilateral influence on economic development, is one of the main techniques for supporting and defending this sector, a fact for which various scholars and experts in the field have dedicated numerous researches in this area sense.

The practice of diversifying taxation regimes is not only an identification of the optimal regime for certain economic agents or fields of activity, but also a tendency to respect a basic principle of taxation, the principle of fiscal equity. The basis of this principle is the differentiated taxation of income and wealth according to the contributory power of the subject.

Cuvinte-cheie: contribuabil, impozit pe venit, subiect al impunerii, cota impozitului, obiect al impunerii, persoana juridică.

JEL: H21, H25, M41.

Cel mai greu de înțeles lucru din lume este impozitul pe venit. Albert Einstein

Introducere

Sistemul de impozite și taxe este unul din cele mai discutate domenii atât de către funcționarii de stat, cât și de contribuabili. Impozitele au avut din totdeauna un rol important pe plan financiar, economic și social, iar modul de manifestare a acestora s-a deosebit de la o etapă de dezvoltare economică la alta. Dat fiind faptul că, prin politici economice statul poate stimula sau frâna anumite activități de întreprinzător, acesta deține pârghii de control asupra acumulărilor la buget din impozite și taxe care sînt distribuite ulterior pentru a asigura un anumit nivel de trai cetățenilor.

Politica fiscală cu totalitatea impozitelor și taxelor are o deosebită importanță în procesul dezvoltării economice, în special asupra stimulării sau invers de stopare a interesului de a crea și dezvolta o activitate economică. Multitudinea genurilor de activitate și diversitatea formelor de întreprinzător generează numeroase dezbateri asupra tratării egale a contribuabililor din perspectiva contribuției echitabile cu impozite în bugetul de stat. Principiul echității fiscale susține că contribuabilii trebuie să achite la bugetul de stat în funcție de capacitatea lor impozabilă. Principiul dat încearcă să găsească o distribuție mai egală a sarcinii fiscale între contribuabili. În acest sens, principiul echității are două componente, echitatea orizontală, care stabilește că impunerea aceleiași poveri fiscale se reflectă asupra persoanelor care au o capacitate economică similară și impunerea verticală, care stabilește că sarcina fiscală este legată de situația economică, cu cât e mai bună, cu atât și cota de impozit este mai mare [1].

În acest sens, este important ca statul să ofere contribuabililor posibilitatea alegerii unui regim fiscal avantajos în dependență de activitatea desfășurată sau veniturile obținute, contribuind astfel la susținerea activităților economice.

Prezenta cercetare are la bază studierea impozitării veniturilor întreprinderilor mici și mijlocii în Republica Moldova, examinată atât sub aspectul modului de determinare cât și al redării aspectului contabil aferent. Studiul se axează pe categoria de entități mici și mijlocii pentru că ele reprezintă cea mai mare pondere în totalul entităților ce activează, dar și pentru că constituie modelul de afaceri cu caracter național. Prezenta cercetare este una interdisciplinară dintre fiscalitate și contabilitate, îngustă prin caracterul național, dar în același timp cu o largă aplicare de către entitățile din aceste categorii. Pentru realizarea studiului au fost utilizate următoarele metode de cercetare științifică: analiza cadrului legal care guvernează cercetarea, sinteza informațiilor, deducerea provocărilor, metoda inductivă pentru identificarea soluțiilor.

Conținutul de bază

Sectorul întreprinderilor mici și mijlocii în Republica Moldova este reglementat de Legea cu privire la întreprinderile mici și mijlocii [13], care stabilește că sub incidența acestui sector sunt întreprinderile micro, mici și mijlocii, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare, care, în totalitatea lor, constituie sectorul întreprinderilor mici și mijlocii (*întreprinderi mici și mijlocii sau IMM*) și care corespund criteriilor stipulate la art. 4, cu excepția persoanelor fizice care activează în baza patentei de întreprinzător și a persoanelor juridice de drept public. Se definesc ca fiind întreprinderi mici și mijlocii întreprinderile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- au un număr mediu anual de salariați (numărul mediu scriptic al personalului în perioada de gestiune) de pînă la 250;
- realizează o cifră anuală de afaceri (venituri din vânzări) de pînă la 100 de milioane de lei sau dețin active totale (active imobilizate și active circulante) de pînă la 100 de milioane de lei, conform ultimei situații financiare aprobate.

Ținem să menționăm că conform prevederilor Legii contabilității și raportării financiare [6], în articolul 4 sunt stabilite criteriile pentru categoriile de entități.

În tabelul 1 se prezintă informația cu privire la caracteristicile aferente fiecărei categorii de entități prezentate de Legea cu privire la întreprinderile mici și mijlocii [13] și Legea contabilității și raportării financiare [6]:

Tabelul 1.

Caracteristicile categoriilor de întreprinderi/entități mici și mijlocii

Categorია de întreprindere	Legea cu privire la întreprinderile mici și mijlocii [13]	Legea contabilității și raportării financiare [6]
Termenul utilizat	întreprindere	entitate
Întreprinderi/entitate micro	întreprinderi care au cel mult 9 salariați, realizează o cifră anuală de afaceri de pînă la 18 milioane de lei sau dețin active totale de pînă la 18 milioane de lei;	entitatea care, la data raportării, nu depășește limitele a două dintre următoarele criterii: a) totalul activelor – 5 600 000 de lei; b) veniturile din vânzări – 11 200 000 de lei; c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 10.
Întreprinderi/entități mici	întreprinderi care au cel mult 49 de salariați, realizează o cifră anuală de afaceri de pînă la 50 de milioane de lei sau dețin active totale de pînă la 50 de milioane de lei;	entitatea care, nefiind entitate micro, la data raportării, nu depășește limitele a două dintre următoarele criterii: a) totalul activelor – 63 600 000 de lei; b) veniturile din vânzări – 127 200 000 de lei; c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 50.

Întreprinderi /entități mijlocii	întreprinderi care au cel mult 249 de salariați, realizează o cifră anuală de afaceri de până la 100 de milioane de lei sau dețin active totale de până la 100 de milioane de lei.	entitatea care, nefiind entitate micro sau entitate mică, la data raportării, nu depășește limitele a două dintre următoarele criterii: a) totalul activelor – 318 000 000 de lei; b) veniturile din vânzări – 636 000 000 de lei; c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 250.
---	--	---

Sursa: elaborat de către autor în baza Legii întreprinderilor mici și mijlocii [13] și Legii contabilității și raportării financiare [6]

Ambele acte normative examinează indicatori: număr de salariați, cifra de afaceri versus venitul din vânzări și totalul activelor. Dacă e să examinăm cerințele aferente valorilor stabilite atunci apropiate sunt cele pentru numărul de salariați, iar pentru totalul activelor și veniturilor din vânzări se stabilește o diferență enormă pentru valorile corespunzătoare stabilite de actele legislative menționate.

Începând cu anul 2012 în Codul fiscal al R. Moldova a fost introdusă noțiunea *sectorul întreprinderilor mici și mijlocii (SÎMM)* [2]. Corespunzător, potrivit acestor prevederi a fost inclus un regim fiscal nou privind impozitarea veniturilor contribuabililor din această categorie, un regim fiscal alternativ celui standard de impozitare cu impozit pe venit. În primul an fiscal de la introducerea regimului de impozitare menționat, calitatea de subiecți ai impunerii cu impozit pe venit ai SÎMM a fost atribuită agenților economici care nu sînt înregistrați ca plătitori de TVA (taxa pe valoare adăugată) pe parcursul perioadei fiscale declarate, cu excepția gospodăriilor țărănești (de fermier) și întreprinzătorilor individuali și totodată, au venituri din vânzări pentru perioada precedentă nu mai mari decât plafonul stabilit de legislație. Pe parcursul adaptării noului regim fiscal la necesitățile instabile ale economiei și agenților economici, au fost incluse și alte categorii de contribuabili la noțiunea de subiect al impunerii. Prin urmare, de la prima redacție în vigoare din 2012 și până la versiunea actuală din 2023, noțiunea de subiect al impunerii cu impozit pe venit al SÎMM a suferit o serie de modificări și actualizări după cum este indicat în tabelul 1.

Tabelul 2.

Subiecții impunerii care aplică regimul fiscal de impozitare ai SÎMM

Perioada fiscală de raportare	Tipul regimului fiscal	Subiecți ai SÎMM
2012-2014	<i>obligatoriu</i>	la situația din 31 decembrie a perioadei fiscale precedente, perioadei fiscale de declarare, au obținut venit din activități operaționale în sumă de pînă la 100 000 lei
	<i>facultativ</i>	la situația din data de 31 decembrie a perioadei fiscale precedente perioadei fiscale de declarare, au obținut venit din activități operaționale în sumă de la 100 000 la 600 000 lei
2015-2016	<i>facultativ</i>	conform situației din data de 31 decembrie a perioadei fiscale precedente perioadei fiscale de declarare, au obținut venit din activitatea operațională din livrări scutite de TVA sau din livrări scutite și impozabile cu TVA în sumă de pînă la 600 000 lei
2017	<i>facultativ</i>	a) conform situației din data de 31 decembrie a perioadei fiscale precedente perioadei fiscale de declarare, au obținut venit din activitatea operațională din livrări scutite de TVA sau din livrări scutite și impozabile cu TVA în sumă de pînă la 600 000 de lei; b) conform situației din data de 31 decembrie a perioadei fiscale precedente perioadei fiscale de declarare, nu au obținut venit din activitatea operațională; c) s-au înregistrat pe parcursul perioadei fiscale de declarare.

2018-2019	<i>facultativ</i>	litera a), textul "600 000 de lei" se substituie cu textul "1,2 milioane de lei, cu condiția că livrările scutite de TVA depășesc 50% din cele impozabile cu TVA" litera b) și c) - <i>nemodificate</i>
2020-2023	<i>facultativ</i>	litera a), textul "din activitatea operațională din livrări scutite de TVA sau din livrări scutite și impozabile cu TVA în sumă de până la 1,2 milioane de lei, cu condiția că livrările scutite de TVA depășesc 50% din cele impozabile cu TVA" se substituie cu textul "din livrări scutite de TVA fără drept de deducere sau din livrări scutite de TVA fără drept de deducere și impozabile cu TVA în sumă de până la 1,2 milioane de lei, cu condiția că livrările scutite de TVA fără drept de deducere depășesc 50% din totalul livrărilor".

Sursa: elaborat de către autori în baza Codului Fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997 [2]

Este de menționat că, începând cu 01.01.2018, la categoria de subiecți ai impunerii a fost introdusă o excepție cu privire la agenții economici care prestează servicii de consultanță pentru afaceri și management (pct. 70.22 din Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei), și anume în partea ce ține de ponderea venitului pentru anul precedent care trebuie să fie nu mai mare de 60% din venitul din vânzări pentru a putea beneficia de dreptul de a aplica regimul fiscal cu impozit pe venit al SÎMM. Totodată, potrivit modificărilor conform Legii nr.171 din 19.12.2019, în vigoare 01.01.2020, sintagma "din activitatea operațională" a fost exclusă.

Necesitatea prezentului studiu se datorează și faptului că la categoria de subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii prin prisma fiscalității sunt incluse diverse entități care respectă cerințe impuse de reglementarea fiscală care este într-o continuă modificare și ajustare. Iar, din perioada apariției 2012 până în prezent au fost identificate 5 etape de modificări și completări redactate în tabelul 1.

Subiecții impunerii cu impozit pe venit care pot alege regimul prevăzut la Capitolul 7¹ din Codul Fiscal [2], aleg regimul fiscal respectiv prin indicarea în Politicile contabile ale entității, iar termenul limită de includere în politici a regimului ales este de până la data de 25 aprilie pentru cei care se regăsesc la literele a) și b) din alin. (3) al art. 54¹ din Codul Fiscal și până la data de 25 a lunii următoare trimestrului de înregistrare în cazul agenților economici care s-au înregistrat pe parcursul perioadei fiscale de declarare.

Prevederile Codului Fiscal [2], cu privire la perioada fiscală aferentă regimului examinat stabilește că, prin perioadă fiscală se înțelege anul calendaristic la a cărui încheiere se determină venitul. Totodată, cu titlu de excepție este cazul întreprinderilor noi-create și lichidați sau reorganizați. Astfel, pentru întreprinderile noi-create perioadă fiscală se consideră perioada de la data înregistrării entității și până la finele anului calendaristic, pentru cei lichidați perioadă fiscală se consideră perioada de la începutul anului calendaristic până la data întocmirii bilanțului provizoriu de lichidare sau până la data aprobării bilanțului definitiv de lichidare, iar pentru întreprinderile reorganizate perioadă fiscală se consideră perioada de la începutul anului calendaristic până la data radierii întreprinderii din Registrul de stat (art. 12¹ alin. (3), (3¹) din Codul Fiscal).

Este de menționat faptul că, începând cu 01.01.2012, după o perioadă de 4 ani de aplicare a cotei 0% la impozitul pe venit din activitatea de antreprenoriat, a fost reintrodusă cota egală cu 12%. Cu siguranță, inclusiv acest fapt a determinat necesitatea introducerii unei alternative regimului standard de impozitare. În așa fel a fost pusă temelia unei tendințe spre o impozitare echitabilă și democratică, unde contribuabilul poate să identifice unul din regimurile de impozitare propus de legiuitor ca fiind cel mai oportun activității lui.

Totodată, prevederile Codului Fiscal [2] reglementează expres cine din contribuabili pot aplica prevederile regimului fiscal în mod obligatoriu și cine dintre contribuabili au dreptul la opțiune dintre regimul standard și regimul de impozitare al agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii.

Referitor la cota impozitului pe venit pentru regimul fiscal cercetat, stabilim că aceasta s-a modificat pe parcursul anilor începând cu prima perioadă fiscală când acest regim a fost introdus în legislația fiscală a R. Moldova. Evoluția cotei de impozit prevăzute la art. 54³ din Codul Fiscal este redată în figura 1.

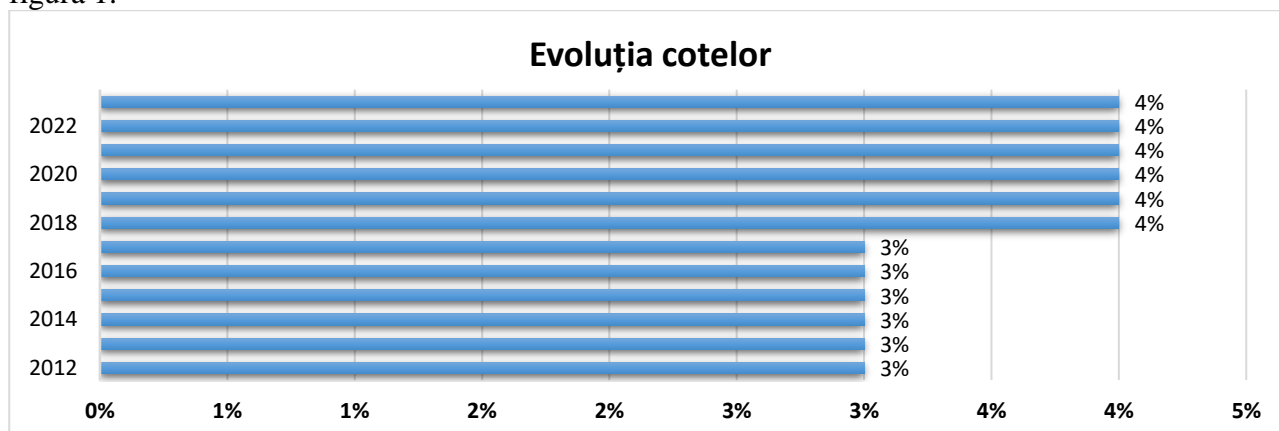


Figura 2: Prezentarea evoluției cotelor impozitului pe venit

Sursa: elaborat de către autori în baza Codului Fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997 [2]

Regimul de impozitare al entităților subiecți ai SÎMM stabilește drept obiect al impunerii, venitul determinat conform contabilității financiare (clasa 6 Venituri din cadrul Planului general de conturi contabile), obținut în perioada fiscală de declarare. În acest context, se stabilește legătura și interdependența fiscalității și contabilității financiare, de aceea este necesar examinarea recunoașterii, evaluării și înregistrării veniturilor în contabilitate. Totodată, important este faptul că, contabilitatea și raportarea financiară se bazează pe anumite principii generale, unul din ele fiind principiul *necompensării* care stabilește că, activele și datoriile, veniturile și cheltuielile sînt contabilizate și prezentate distinct în situațiile financiare.

Potrivit Standardului Național de Contabilitate „Venituri” [3], veniturile cuprind beneficiile economice primite sau de primit de către entitate în nume propriu. Acestea se evaluează la valoarea justă a contraprestației (mijlocului de plată) primite sau de primit. Bonusurile, reduceri de preț și alte reduceri comerciale acordate de către vânzător diminuează valoarea justă a veniturilor. Veniturile se recunosc, de regulă, separat pentru fiecare tranzacție. Veniturile și cheltuielile aferente unora și aceluiași fapte economice se recunosc în aceeași perioadă de gestiune. Recunoașterea veniturilor în contabilitate este condiționată de sursa de obținere a acestora: vânzarea produselor și mărfurilor; prestarea serviciilor; utilizarea de către terți a activelor entității care generează dobînzii, redevențe și dividende. Respectiv, în cazul vânzării produselor și mărfurilor, veniturile se recunosc atunci când riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor sînt transferate de la vânzător la cumpărător, vânzătorul nu mai gestionează și nu deține controlul asupra bunurilor, veniturile pot fi evaluate în mod credibil, iar beneficiile economice vor fi generate de către entitate și costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

Similar condițiilor indispensabile pentru recunoașterea veniturilor din vânzarea produselor și mărfurilor, sînt stabilite și condiții pentru recunoașterea veniturilor din prestarea serviciilor. Astfel, în cazul serviciilor este necesar ca mărimea veniturilor să fie evaluată în mod credibil, beneficiile economice să fie obținute de către entitate, etapa de execuție a tranzacției la data raportării să poată fi evaluată în mod credibil și costurile apărute pe parcursul tranzacției și cele de finalizare a tranzacției de asemenea să poată fi evaluate în mod credibil. Un aspect important prevăzut de standarde, în special pentru a determina obiectul impunerii, este că veniturile rezultate din tranzacții de prestare a serviciilor se recunosc doar în mărimea cheltuielilor suportate care au fost sau, posibil, vor fi recuperate de către beneficiari, în cazul în care acestea nu pot fi determinate cu un grad înalt de certitudine.

Cu privire la alte tipuri de venituri, cum ar fi cele din utilizarea de către terți a activelor entității care generează dobânzi, redevențe și dividende, standardele stabilesc că recunoașterea acestora are loc la respectarea simultană a 2 condiții: este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacției să fie obținute de către entitate și mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor privind impozitul pe venit pentru agenții economici care aplică așa numitul regim preferențial nu diferă de modalitatea de reflectare în cazul aplicării regimului standard de impozitare. Astfel, conform prevederilor Standardului Național de Contabilitate „Cheltuieli” [3], urmează de aplicat metoda impozitului pe venit curent, care stabilește că determinarea cheltuielilor privind impozitul pe venit are loc prin aplicarea cotei prevăzute de Codul Fiscal pentru perioada de raportare la suma venitului impozabil. Cheltuielile privind impozitul pe venitul entităților subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii se contabilizează ca majorare în același timp a cheltuielilor și a datoriilor curente.

În corespundere cu Planul general de conturi contabile [4], contul 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit” este destinat generalizării informației privind cheltuielile aferente impozitului pe venitul impozabil și/sau impozitului pe venitul din activitatea operațională a entității.

Prevederile art.54⁴ din Codul Fiscal [2] stipulează că, calcularea impozitului se efectuează anual, iar achitarea impozitului la buget se efectuează în rate, trimestrial, pînă la data de 25 a lunii următoare trimestrului corespunzător. Astfel, suma impozitului pe venit, achitat trimestrial pe parcursul anului, se reflectă prin formulele contabile [10]:

- calculul sumei impozitului pe venit necesar de achitat trimestrial în rate:

Debit contul 225, „Creanțe ale bugetului”

Credit contul 534, „Datorii față de buget”

și, concomitent achitarea,

Debit contul 534, „Datorii față de buget”

Credit contul 242, „Conturi curente în monedă națională”

- înregistrarea sumei impozitului pe venit calculat trimestrial în cursul anului de gestiune:

Debit contul 731, „Cheltuieli privind impozitul pe venit”

Credit contul 541, „Datorii preliminate”.

Suma totală a impozitului pe venit achitat trimestrial se anulează la sfârșitul anului prin formula contabilă inversă:

Debit contul 541, „Datorii preliminate”

Credit contul 731, „Cheltuieli privind impozitul pe venit”.

Concomitent, la sfârșitul anului, suma efectivă a impozitului pe venit se înregistrează prin formula contabilă:

Debit contul 731, „Cheltuieli privind impozitul pe venit”

Credit contul 534, „Datorii față de buget” subcontul 5341 “Datorii privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și profesională”.

Trecerea în cont a sumelor avansurilor privind impozitul pe venit:

Debit contul 534, „Datorii față de buget” subcontul 5341 “Datorii privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și profesională”

Credit contul 225, „Creanțe ale bugetului”.

Achitarea datoriei privind impozitul pe venit se reflectă prin următoarea înregistrare contabilă:

Debit contul 534 “Datorii față de buget”, subcontul 5341 “Datorii privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și profesională”,

Credit contul 242 “Conturi curente în monedă națională” [5]

La finele anului, suma totală a cheltuielilor privind impozitul pe venitul agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii acumulată în contul 731, se decontează la rezultatul financiar total prin formula contabilă:

Debit contul 351 “Rezultat financiar total”,

Credit contul 731 “Cheltuieli privind impozitul pe venit”.

Sumele cheltuielilor privind impozitul pe venit se reflectă în Situația de profit și pierdere prescurtată prevăzută pentru completarea de către entitățile micro în rândul 130 "Cheltuieli privind impozitul pe venit", iar entitățile mici care întocmesc situații financiare simplificate și entitățile mijlocii care întocmesc situații financiare complete vor include în rândul 170 "Cheltuieli privind impozitul pe venit" al Situației de Profit și Pierdere.

Agenții economici subiecți ai SÎMM declară obligația fiscală față de bugetul de stat prin depunerea unei dări de seamă fiscale la Serviciul Fiscal de Stat. Începând cu anul fiscal 2020, contribuabilii menționați sînt obligați să depună *Darea de seamă privind impozitul pe venitul agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii* (forma SÎMM20), care se prezintă nu mai târziu de 25 martie a anului următor perioadei fiscale de declarare. Formularul și modul de completare a dării de seamă privind impozitul pe venitul agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii a fost aprobat de Ministerul Finanțelor [7].

Anterior, începând cu prima perioadă fiscală de la introducerea regimului fiscal examinat, darea de seamă fiscală aprobată pentru declararea obligației fiscale privind impozitul pe venit avea denumirea de *Darea de seamă privind impozitul pe venitul din activitatea operațională* (forma IVAO) [8], după care a fost aprobat formularul dării de seamă privind impozitul pe venitul din activitatea operațională (forma IVAO 15), fiind urmată de actualul formular (forma SÎMM20) [7].

Potrivit modului de completare a Dării de seamă privind impozitul pe venitul agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii (forma SÎMM20) [7], anexa nr. 2 la Ordinul nr.40/2020, venitul impozabil reprezintă venitul total obținut pe parcursul perioadei fiscale din care se exclud veniturile care nu se includ în componența obiectului impunerii potrivit prevederilor art. 54² alin. (3) din Codul Fiscal și micșorat cu valoarea returului de marfă sau a discountului (reducerii) în perioada fiscală în care a avut loc returul de marfă (s-a acordat discountul), inclusiv în cazul în care vînzarea mărfurilor respective a avut loc în perioadele fiscale precedente. Venitul impozabil se reflectă în rândul 5 din darea de seamă, iar impozitul pe venit, determinat prin aplicarea cotei impozitului asupra venitului impozabil (rînd. 5 x rînd. 6), se reflectă în rîndul 7.

Un sistem fiscal optim ar trebui conceput astfel încât să fie asigurată o distribuire echitabilă a poverii fiscale, utilizare eficientă a resurselor bugetare, implementare a obiectivelor politicii macroeconomice și gestiune eficientă a mecanismului fiscal. Determinarea structurii desăvârșite a sistemului fiscal, care ar permite încasarea veniturilor fiscale planificate și, în același timp, satisfacția contribuabilului, este o sarcină dificilă și necesită cercetări teoretice suplimentare și dezvoltare practică [9].

Concluzii

Impozitarea este aplicată nu doar pentru atingerea obiectivelor economice și sociale, dar poate servi drept metodă de dezvoltare a unei economii echilibrate prin diverse stimulări sau descurajări a diferitor activități de întreprinzător, reducerea inegalității economice sau pentru a redistribui averile prin modalități considerate echitabile.

Generalizând cele menționate, stabilim că începînd cu introducerea capitolului 7¹ Regimul fiscal al agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii, un regim alternativ celui standard de impozitare cu impozit pe venit, a fost dat startul diversificării regimurilor fiscale în partea ce ține de impozitarea veniturilor anumitor categorii de contribuabili [2]. Respectiv, în prezent sînt aplicate regimuri fiscale distincte pentru anumite categorii de contribuabili care reglementează impozitarea veniturilor obținute de către aceștia, cum ar fi: impozitarea persoanelor care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției și în domeniul sănătății (Capitolul 10¹ din Codul Fiscal), regimul fiscal al persoanelor fizice ce desfășoară activități independente (Capitolul 10² din Codul Fiscal), regimul fiscal al persoanelor fizice care desfășoară activități în domeniul achizițiilor de produse din fitotehnie și/sau horticultură și/sau de obiecte ale regnului vegetal (Capitolul 10³ din Codul Fiscal), regimul fiscal al rezidenților parcurilor pentru tehnologia informației (Titlul X Alte regimuri fiscale Capitolul 1).

Pe lângă scopul propus de determinare, contabilizare și raportare fiscală a impozitului pe venit al entităților subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii, în cadrul prezentei cercetări s-a reușit să stabilim că statul, cel care în permanență vine să justifice necesitatea impozitelor și taxelor pentru stat și contribuabili, cu toate teoriile existente ce țin de impozitare, prin diversificarea regimurilor fiscale asigură o anumită echitate fiscală, contribuie la creșterea conformării benevole a contribuabililor, fapt prin care susține continuitatea activității de întreprinzător. Tendința de perfecționare a sistemului de impunere în direcția diversificării regimurilor de impozitare și-a demonstrat eficiența economică, ceea ce denotă că această practică trebuie continuată, inclusiv prin armonizarea și adaptarea sistemului fiscal la standardele și practicile internaționale.

În Republica Moldova impozitul pe venit aferent sectorului întreprinderilor mici și mijlocii a apărut în anul 2012, dar continuu a fost ajustat și modificat atât prin prisma entităților care pot aplica, cât și modului de raportare fiscală a acestuia.

Atribuțiile fiscale ale contabilului vin să-i completeze sarcinile și, mai ales în cazul entităților micro, mici și mijlocii, îl obligă să-și actualizeze permanent cunoștințele, știut fiind faptul că regulile fiscale se schimbă frecvent, mult mai frecvent decât cele contabile. Evidențele suplimentare ținute în scopuri fiscale, stabilirea bazelor de calcul pentru diferite impozite, calculul efectiv al acestora, întocmirea și depunerea declarațiilor fiscale sunt tot atâtea/aidoma activități pe care, de regulă, contabilul este chemat/determinat să le îndeplinească [12]. Iar prezenta cercetare vine cu prezentarea modului de calcul, de contabilizare și raportare fiscală al impozitului pe venit pentru entitățile din sectorul întreprinderilor mici și mijlocii din Republica Moldova și cu o viziune privind evoluția acestuia.

Fiscalitatea și contabilitatea sunt domenii foarte/extrem de reglementate, aplicarea practică a normelor contabile și fiscale, multitudinea de spețe ce pot apărea în activitățile concrete ale entităților, evoluțiile rapide ale tehnologiilor și ale tehnicilor de afaceri ne obligă, uneori, să interpretăm normele și să prezentăm o cunoaștere avansată a acestora.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE:

1. Telembeci Doru, Impozitul – instrument al politicii fiscale, IBN: 18 noiembrie 2016, pag. 136-141, https://ibn.idsi.md/vizualizare_articol/48359
2. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr. 1163-XIII din 24.04.1997, https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120061&lang=ro
3. Standardele Naționale de Contabilitate, Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013, https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro
4. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 119 din 06.08.2013, Planul general de conturi contabile, https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130818&lang=ro#
5. Bucur V., Graur A., (2016). Contabilitatea impozitelor, Editura: Chișinău ASEM, p. 618. ISBN 978 -9975 -830-7
6. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro
7. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 40 din 09.03.2020 Cu privire la aprobarea formularului tipizat al Dării de seamă privind impozitul pe venitul agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii, https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=132197&lang=ro#
8. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 16 din 11.02.2013 privind aprobarea Dării de seamă privind impozitul pe venitul din activitatea operațională https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=48523&lang=ro
9. Anatol GRAUR, Ruslan HAREA. Modernizarea sistemelor de impozitare în condițiile actuale: factori și tendințe. P.44-53. ISBN 978-9975-155-92-2 https://caae.ase.md/files/conferinte/isca/ISCA2022_CZU_DOI.pdf
10. GRIGOROI, L., LAZARI, L, alți autori. *Contabilitatea întreprinderii*. Chișinău: Editura Cartier, ed. a III-a, 2021. 800p. ISBN: 978-9975-86-456-5.
11. VIERU, Roman, LAZARI, Liliana. *Difficulties of the imposition mechanism of wealth tax*. În: *European Journal of Accounting, Finance&Business*. Suceava, România, 2020, october, Issue 24, ISSN-L: 2344 -

- 102X. Disponibil: <http://www.accounting-management.ro/index.php?pag=showcontent&issue=24&year=2020>
12. ISTRATE, Costel. Calcule, înregistrari și interpretari contabile în fiscalitatea întreprinderii. Editura PRO UNIERSITARIA, Iași, 2022.
13. Legea cu privire la întreprinderile mici și mijlocii, Nr. 179 din 21.07.2016. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=137022&lang=ro#

ANALIZA BIBLIOMETRICĂ A CONCEPTULUI DE CONTABILITATE BLOCKCHAIN

BIBLIOMETRIC ANALYSIS REGARDING THE CONCEPT OF BLOCKCHAIN ACCOUNTING

CZU:[657.1:004.056.55]:001.811

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.10>

Cipriana MIHAI,

Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava
mihai.cipriana80@yahoo.com

Svetlana MIHAILA,

Academia de Studii Economice din Moldova
svetlana.mihaila@ase.md

ORCID: 40000-0001-5289-8885

Abstract. The current global economic system is characterized by a high degree of globalization and significant values, a high level of security and the efficiency of the system of transmission of economic-financial information between multiple subjects involved. In this context, the question arises of the legality and morality of the operations within these transactions, because, very often, they camouflage cases of economic crime with enormous damages. With these considerations in mind, we deemed it appropriate in this research to bibliometrically analyze the concept of blockchain, which is a new secure technology. The authors carried out an analysis of the specialized literature applying the quantitative method of retrospective analysis and description of the works published with the mentioned subject. We defined two research stages: the first stage consisted of data collection using the international Web of Science (WoS) database, and the second research stage involved the processing of data exported from the WoS platform with the Full record and Cited references option through the CiteSpace program for carrying out a bibliometric analysis based on keywords.

Keywords: bibliometric analysis, blockchain accounting, artificial intelligence

JEL: M40, M41

Introducere

În contextul economic actual este imperios a se găsi soluții eficiente pentru culegerea și analiza datelor, astfel încât acestea să genereze informații fiabile și credibile datorită fluxului mare de date și a caracterului internațional al afacerilor iar procesul de digitalizare a contabilității este o nevoie a erei în care trăim (Bursuc et al., 2021). Tehnologia blockchain este o tehnologie nouă securizată apărută în acest context ce se află doar la baza tuturor criptomonedelor, dar, în același timp, și-a găsit o largă aplicare în industria financiară tradițională. De asemenea, a deschis ușa către noi aplicații, cum ar fi contractele inteligente (Di Pierro, 2017). Blockchain promite o schimbare radicală în rândul contabilității care se bazează de multă vreme pe contabilitatea în partidă dublă. Această schimbare este acceptată și îndrăgită de majoritatea practicienilor din întreaga lume, fapt pentru care aceștia au depus eforturi majore și și-au investit capitalurile pentru descoperirea particularităților și trăsăturilor blockchain-urilor, dar și pentru punerea în practică a acestui registru prin înregistrarea tranzacțiilor cotidiene (Milosavljevic et al., 2019). Mai mult decât atât, Pflueger et al., (2022) susține că blockchain-ul este o tehnologie de contabilitate nouă și fundamentală care se bazează pe trei caracteristici esențiale, și anume modul de organizare, guvernare și încredere, raportându-se la munca teoretică și pragmatică. Astfel, observăm că putem asocia procesele și sarcinile profesionale cu contabilitatea blockchain, rezultând o interacțiune între ele.

În acest context, *scopul* acestei lucrări este determinarea stadiului actual al cercetării științifice privind conceptul de contabilitate blockchain prin intermediul unei analize bibliometrice. Pentru atingerea acestui obiectiv am stabilit următoarele două *obiective*: O1 – Stabilirea tendințelor privind fluxul de publicații ce includ conceptul de contabilitate blockchain și O2 – Evidențierea celor mai utilizate cuvinte-cheie și direcțiilor de cercetare pe baza metodei clusterelor în contextul lucrării de față. *Rezultatele* obținute își pot demonstra utilitatea pentru cercetătorii din mediul academic deoarece

crează o imagine de ansamblu asupra literaturii de specialitate în contextul subiectului de contabilitate blockchain, precum și identificarea unor noi direcții de cercetare.

Literature review

Tehnologia blockchain este un subiect actual și prezintă un interes crescut pentru cercetătorii din întreaga lume. Din punctul de vedere al contabilității, blockchain reprezintă o nouă paradigmă tehnologică care poate fi utilizată pe deplin (Rahmawati & Subardjo, 2022).

Mai mult decât atât, Shao et al. (2021) susține că această contabilitate blockchain oferă în mod avantajos o protecție, securitate, asigurare și administrare a informațiilor contabile mult mai mare. De asemenea, mai mulți cercetători au subliniat faptul că impactul globalizării și al digitalizării este ridicat, iar sfera criminalității economice se extinde tot mai mult în economia mondială. Astfel, este necesar cât mai rapid să se caute și să se implementeze soluții durabile pentru a combate acest fenomen, prevenind astfel contaminarea de granița care desparte tehnologiile permise de cele nepermise. De aici, putem desprinde faptul că tehnologia blockchain, contabilitatea și criminalitatea sunt în strânsă legătură, deoarece blockchain-ul vine în ajutorul părților interesate (contabili, auditori, stat etc.) de a scoate la iveală criminalitatea economică, falsificările fiscale, infraționalismul, danaturarea și reproducerea frauduloasă (Grosu et al., 2022). În aceeași linie de idei, O'Leary (2018) susține că, contabilitatea blockchain nu numai că va dezvălui tranzacțiile înșelătoare care au atras atenția recentă a Departamentului de Justiție în criptomonede, ci va fi capabilă să descopere informațiile adevărate și reale pentru un anumit fenomen de interes în situațiile în care există o singură sursă. Iar Kubascikova et al. (2019) aprobă faptul că contabilitatea blockchain oferă rezistență și transparență și diminuează comportamentul denaturat, iar pe de altă parte sporește claritatea tranzacțiilor și poate evolua procesele motorizate de contabilitate.

Appelbaum & Nehmer, (2020) abordează contabilitatea blockchain din perspectiva domeniului de audit. El consideră că auditorii ar putea analiza tranzacțiile companiilor care interacționează cu o interfață privată. Cu ajutorul științei designului (DSR), auditorii pot avea în vedere cerințele de proiectare care se potrivesc blockchain-urilor puse în aplicare pentru a se putea lua în considerare contextul de procesare a tranzacțiilor. Astfel, putem vorbi de blockchain-urile care fac referire la business-to-business sau business-to-consumer, private sau semi-private și locuind fie într-un cloud privat, semi-privat sau public, iar aceste blockchain-uri vor avea fiecare propriile proceduri de proiectare și operaționale, inclusiv proceduri de validare. Așadar, atunci când vorbim despre un blockchain autorizat, având în vedere chestiunile legate de audit, trebuie să ținem cont de fiabilitatea și securitatea datelor, dar și de precizia operațiunilor contabile. În schimb, Tiron-Tudor et al. (2021), în urma revizuirii literaturii de specialitate, afirmă că nu este încă posibil să își închipuie în totalitate repercursiunile tehnologiei blockchain asupra organizațiilor profesionale de contabilitate și audit. Ca urmare, aceste organizații ar trebui să sporească aptitudinile și capacitățile pentru a preveni și îndeplini nevoile consumatorilor. În vremurile pe care le trăim, și anume era digitalizării, sfera tradițională de contabilitate și educație se modifică de la o zi la alta, însă nu atât de accelerat precum ne-am dori, ca să putem face față cerințelor contabilității blockchain.

Metodologia cercetării

Pentru a atinge obiectivele propuse am realizat o analiză bibliometrică care este o metodă cantitativă de analiză retrospectivă și descriere a lucrărilor publicate cu subiectul menționat (Timofte et al., 2020) cu ajutorul software-ului CiteSpace versiunea 6.2.R1.

În cadrul acestui demers, am definit două etape de cercetare: Prima etapă a constat în culegerea datelor utilizând baza de date internaționale Web of Science (WoS) unde protocolul de căutare s-a prezentat astfel:

- Baza de date: Web of Science Core Collection;
- Topic de căutare: „blockchain accounting” sau „blockchain” and „accounting”
- Perioada de analiză: 1975 – martie 2023 pentru toate tipurile de documente în limba engleză.

Au rezultat astfel 576 de lucrări științifice cu acest subiect dar în urma aplicării următoarelor criterii de excludere: eliminarea lucrărilor de tipul materialelor editoriale, corecturi și publicații retratate; și

restrângerea categoriilor de cercetare WoS am obținut 404 de lucrări publicate între ani 2013 – martie 2023. Datele au fost exportate de pe platforma WoS cu opțiunea *Full record and Cited references* și prelucrate, ulterior, în programul CiteSpace 6.2.R1 pentru realizarea unei analize biliometrice pe bază de cuvinte-cheie (*keywords*) care ne va ajuta în determinarea statusului actual al literaturii de specialitate (Tanasă, (Brînzaru) & Grosu, 2021) asupra tematicii contabilitate blockchain.

A doua etapă de cercetare a presupus prelucrarea datelor exportate de pe platforma WoS cu opțiunea *Full record and Cited references* prin intermediul programul CiteSpace pentru realizarea unei analize biliometrice pe bază de cuvinte-cheie (*keywords*). Criteriile de selecție a cuvintelor-cheie sunt legate de *g-index*, unde valoarea factorului *k* fiind stabilit la 40 puncte pentru a elimina nodurile nesemnificative care pot apărea în contextul unei analize bibliometrice a cuvintelor-cheie. De asemenea, *Top N* a fost stabilit la 80 de puncte, conform căruia se selectează primele 80 niveluri ale celor mai des întâlnite elemente pentru fiecare an în parte și *Top N%* a fost stabilit la 40%, ceea ce semnifică faptul că au fost selectate 40% din elementele identificate conform *Top N*. Astfel, am obținut 364 de cuvinte-cheie.

Rezultate și discuții

În urma aplicării protocolului de căutare în baza de date internaționale WoS prezentat în secțiunea metodologia cercetării am obținut 404 de publicații aferente subiectului de contabilitatea blockchain care au fost prezentate în figura următoare.

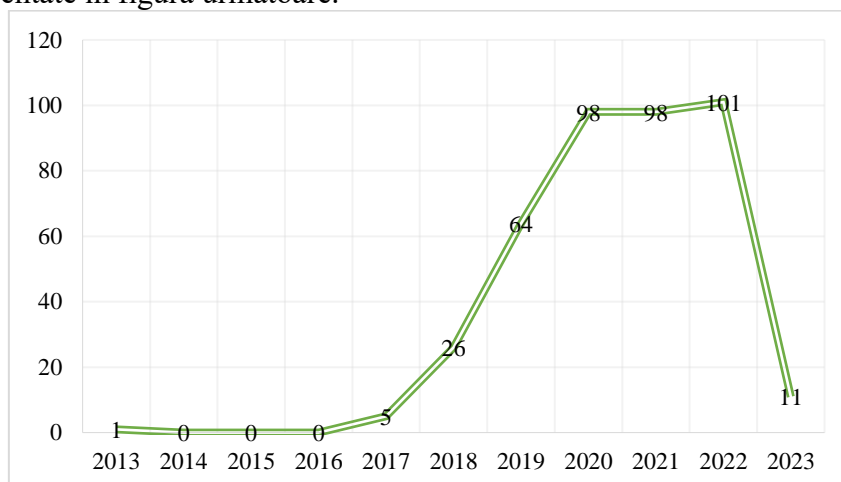


Figura 3. Statistica numărului de lucrări publicate în perioada 2013-2023

Sursa: elaborat de autor în baza <https://wos.webofknowledge.com/RA/analyze.do>

Conform figurii 1, putem observa evoluția lucrărilor publicate între anii 2013 – martie 2023, care înregistrează un trend ascendent. Între anii 2013 – 2016, trendul s-a menținut constant, publicarea lucrărilor fiind aproape nule, iar în următorii ani, începând cu 2017, se poate observa că numărul lucrărilor publicate a crescut considerabil până în anul 2022, ajungându-se chiar până la 101 de articole ceea ce demonstrează interesul crescut al cercetătorilor privind această concept dar și creșterea popularității acestei noi tehnologii de blockchain și nu doar în domeniul contabilității.

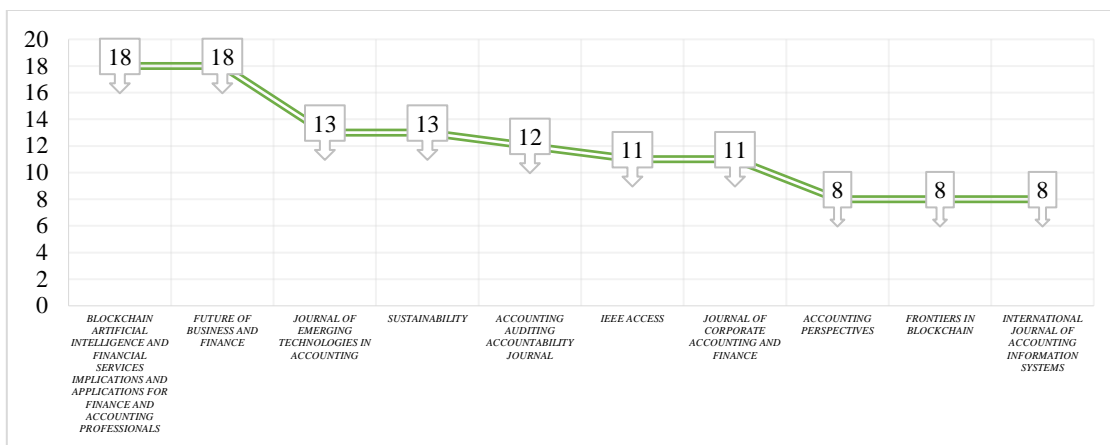


Figura 4. Statistica surselor de publicare

Sursa: elaborat de autor în baza <https://wcs.webofknowledge.com/RA/analyze.do>

În figura 2, sunt prezentate primele 10 surse de publicare a articolelor centrate pe conceptul de contabilitate blockchain. Numărul maxim de 18 lucrări publicate le regăsim în jurnalele *Blockchain artificial intelligence and financial services implications and applications for finance and accounting professionals* și în *Future of Business and Finance* dar remarcă că din cele zece surse șapte dintre aceste sunt specifice domeniului contabilitate și finanțe ceea ce demonstrează impactul major al tehnologie blockchain asupra contabilității.

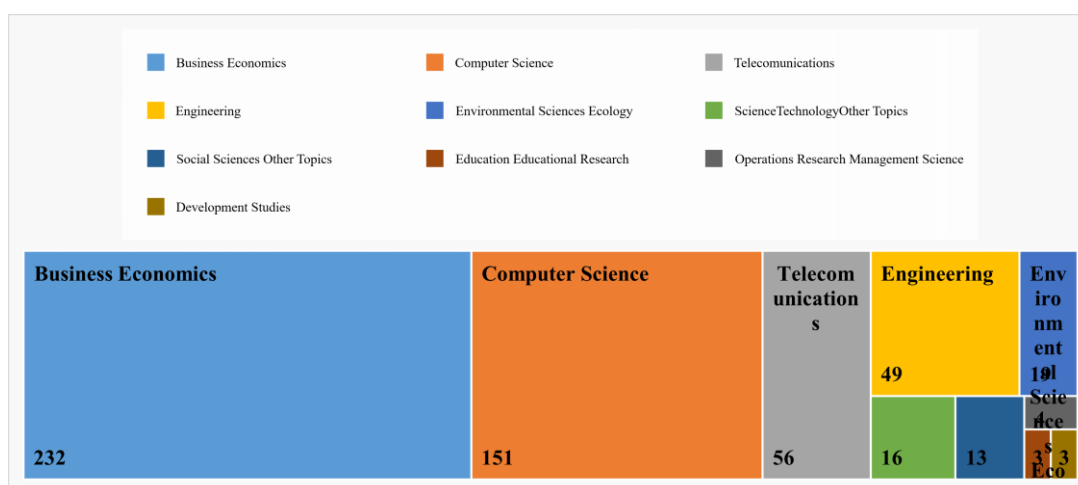


Figura 5. Statistica ariilor de cercetare

Sursa: elaborat de autor în baza <https://wcs.webofknowledge.com/RA/analyze.do>

Figura 3 evidențiază faptul că în topul clasamentului, cele mai multe publicații în număr de 232, au fost în domeniul Business Economics, urmate de domeniul Computer Science cu 151 de lucrări, ceea ce sugerează o deschidere din ce în ce mai mare față de aplicabilitatea acestei tehnologii blockchain și în domeniul economiei. Pe locul al treilea se clasează domeniul Telecommunications cu 56 de lucrări publicate, iar în imediata apropiere situându-se domeniul Engineering cu 49 de lucrări. Pe ultimele locuri în topul lucrărilor publicate se situează domeniile Environmental Sciences Ecology, Science Technology Other Topics, Social Sciences Other Topics, Education Educational Research, Operations Research Management Science urmat de Development Studies.

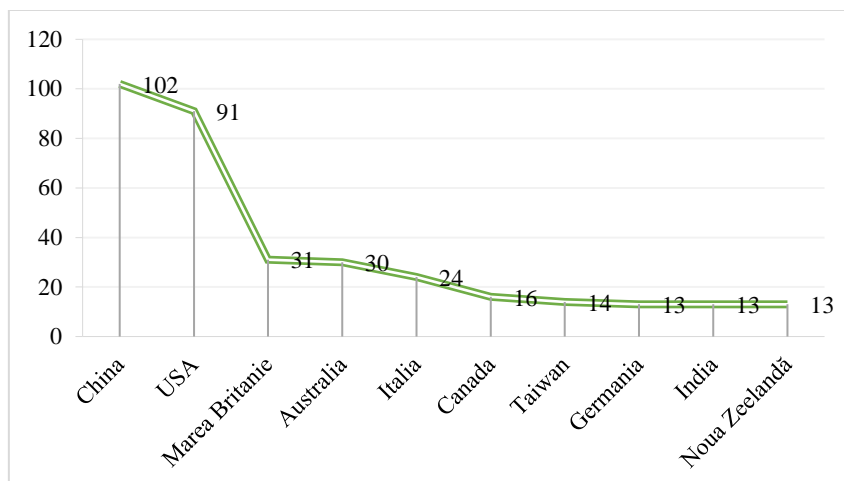


Figura 6. Statistica numărului de lucrări publicate în funcție de țară

Sursă: elaborat de autor în baza <https://wos.webofknowledge.com/RA/analyze.do>

În figura 4 am surprins evoluția lucrărilor publicate privind contabilitatea blockchain în diferite țări de pe glob. Astfel, în topul clasamentului se afla China cu 102 de lucrări publicate, urmată imediat de USA cu 91 de lucrări. Cu aproximativ 30 de publicații mai puține se găsesc țările Maria Britanie, Australia și Italia. Pe aceeași axă constantă se situează statele Canada, Taiwan, Germania, India și Noua Zeelandă cu un număr cuprins între 13 – 16 lucrări. România nu se regăsește în top 10 ci ocupă locul 18. Considerăm că prin această prezentare generală am atins obiectivul 1 al lucrării noastre privind tendințele de publicare a cercetărilor asupra subiectului de contabilitate blockchain.

În cadrul analizei bibliometrice realizată pe baza de keywords prin intermediul programului CiteSpace ver. 6.2.R1 a generat următoarea rețea de clustere prezentată în *Figura nr. 5* unde putem identifica cele 13 clustere ale rețelei create de programul CiteSpace, diferențiate pe culori și pe denumirea acestora generată în funcție de tematica predominantă printre elementele care îl alcătuiesc. Printre indicatorii care se urmăresc în analiza structurală a clusterelor se includ modularitatea (*modularity*) și silueta (*silhouette*), iar în ceea ce privește măsurătorile temporale și hibride, acestea includ explozia de frecvențe (*frequency burst*) și noutatea cuvintelor-cheie utilizate (*novelty*).

CiteSpace v. 6.2.R1 (64-bit)
 April 4, 2023 10:25:54 AM CEST
 URL: C:\Users\mihail\Documents\ISCA\2023\EN\WOS\CITESPACE\DATA
 TimeSpan: 20 13-2023 (Slice Length=1)
 Selection Criteria: q=0.95 (m=0.1, L=0.1, LN=10, LB=4, w=1.0)
 Network: n=202, e=72 (Density=0.0191)
 Largest CC: 136 (67%)
 Nodes Labeled: 17%
 Pruning: Pathfinder
 Modularity Q=0.7748
 Weighted Mean Silhouette S=0.8887
 Harmonic Mean Q+S=0.7766

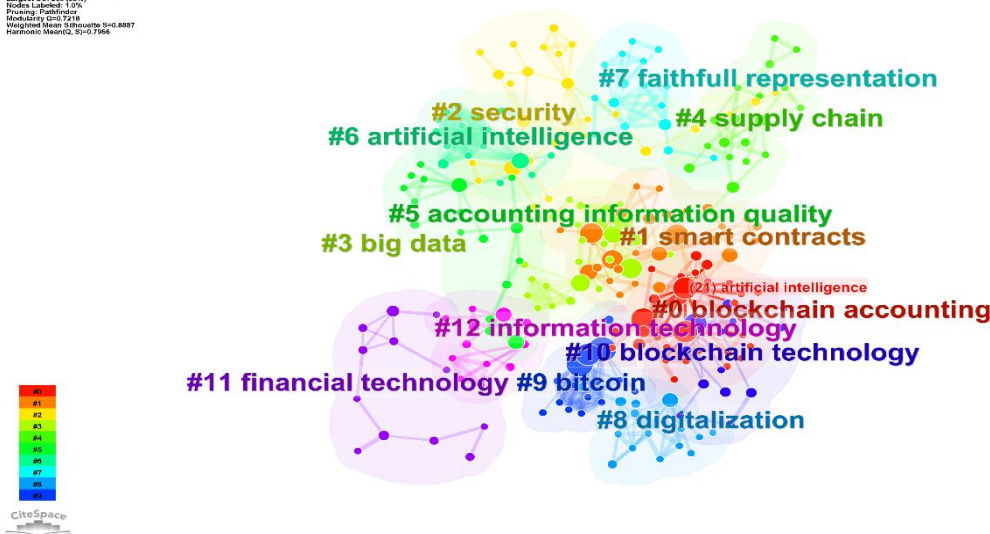


Figura 7. Rețea de clustere pe baza tematicii abordate conform WoS

Sursă: prelucrare de autori în programul CiteSpace v. 6.2.R1

Din punct de vedere al modularității rețelei de clustere, aceasta reflectă măsura în care o rețea poate fi descompusă în mai multe componente sau module, oferind în același timp și o referință a clarității generale a unei anumite descompunerii a rețelei (Ping et al., 2017). Valoarea acesteia este prezentată în caracteristicile rețelei ilustrate în partea stângă de sus a Figurii nr. 5 ca fiind de $Q = 0,7218$, ceea ce înseamnă că rețeaua este împărțită în mod rezonabil în clustere slab cuplate, astfel încât sunt identificate puține corelații în afara celor dintre nodurile din afara clusterelor. În ceea ce privește scorul mediu al siluetei rețelei de clustere, acesta măsoară calitatea unei configurații de clusterizare și valoarea acestuia variază în intervalul de $[-1, 1]$, iar cu cât este mai aproape de 1, cu atât mai mult soluția prezentată este una perfectă. Așadar, scorul mediu obținut în valoare de 0,8887 (partea stânga sus a figurii 5) evidențiază că omogenitatea acestor clustere este, în medie, una destul de ridicată rezultând o fiabilitate puternică a informațiilor.

Custerul #0 cuprinde 37 de cuvinte-cheie (evidențiat cu roșu în figura 5), fiind cel mai dezvoltat și fac referire la conceptul contabilitatea blockchain punând în legătură contabilitatea cu tehnologia blockchain, prin utilizarea termenilor de profesie contabilă, rolul auditorilor, calitatea auditului, monede digitale, sistem informațional, cloud, sisteme ERP, viitor, divulgare, risc de management, etc. Clusterul nr. 1 denumit *smart contract* – contracte inteligente cuprinde 30 de cuvinte-cheie și este evidențiat prin culoarea portocalie unde regăsim termeni precum afacere, performanță, informații contabile, lanțul de aprovizionare, riscul de audit, criptomonede, etc. Acest cluster are un rol definitoriu pentru rețeaua noastră deoarece implică tehnologia blockchain în realizarea sarcinilor din domeniul contabilității (Shang et al., 2020). Clusterul nr. 2, 3, 6 și 8 sunt denumite *security*, *big data*, *artificial intelligence* – inteligența artificială, respectiv *digitalization* - digitalizare includ termeni specifici contextului economic actual caracterizat de un proces accentuat al digitalizării sistemelor (servicii de cloud, tehnologia registrului distribuit, cadru, adoptare, calitatea informațiilor contabile, asigurare, politici anticorupție, eficiență, contabilitatea în partidă triplă, controlul accesului, protocol, 5G, 6G, piețele electronice blockchain, etc).

Clusterul 4 include 19 termeni aferenți tematicii lanțului de aprovizionare printre care menționăm modele de afaceri, bariere, integrare, active crypto, etc. Clusterul 5 și 7 au legătură cu informațiile contabile raportate în noua eră digitală, unde întâlnim termeni precum raportarea financiară, principiile contabile, registrul distribuit, independența, capital intelectual, etc. Clusterul nr. 9 denumit *bitcoin* evidențiază punctul de start al contabilității blockchain supranumită contabilitatea viitorului (Pflueger et al., 2022). Ultimele trei clustere denumite *blockchain tehnology* – tehnologia blockchain, *financial technology* – tehnologia financiară și *informational technology* – tehnologia informațională evidențiază impactul tehnologiei asupra domeniului contabilității. Așadar, cele 13 clustere reunesc domenii de cercetare variate dar care implică utilizarea conceptul de contabilitatea blockchain ceea ce sugerează că asistăm la derularea unui proces de transformare digitală accelerată în acest domeniu, astfel încât putem vorbi despre începuturile unei noi ere a contabilității. Aceste clustere sunt prezentate detaliat în figura următoare.

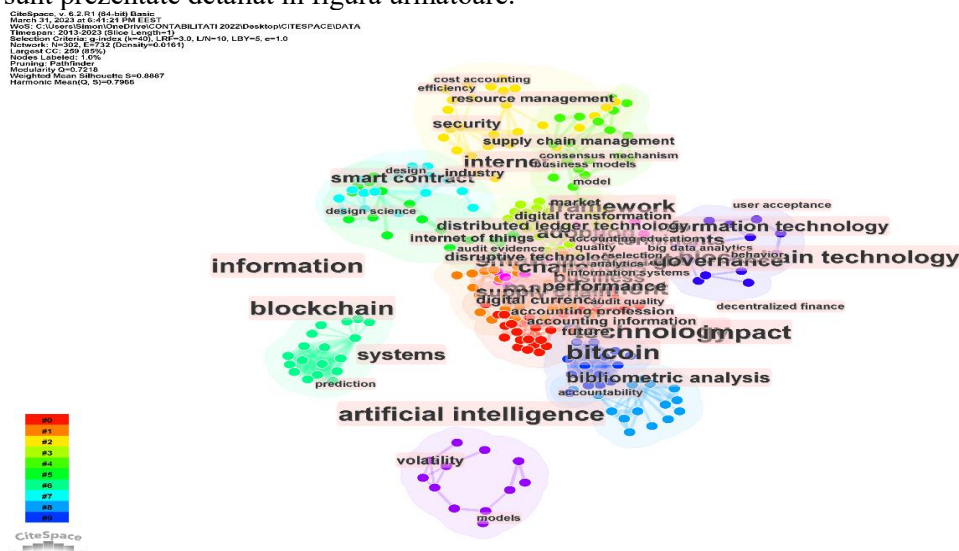


Figura 8. Structura și componența clusterelor
 Sursa: prelucrare de autori în programul CiteSpace v. 6.2.R1

În figura nr. 6 sunt prezentate componența clusterelor în funcție de cuvintele-cheie cuprinse în acestea în număr de 364. Frecvența de apariție a cuvintelor cheie în rețeaua de clusterare a fost stabilit la 21, pentru a nu încălca excesiv imaginea și pentru a nu-i scădea din inteligibilitate. Astfel putem observa că cele mai utilizate cuvinte cheie sunt următoarele, în ordine descrescătoare, technology, bitcoin, information, blockchain, artificial intelligence, big data, smart contract, impact, systems, information technology, accounting profession, etc.

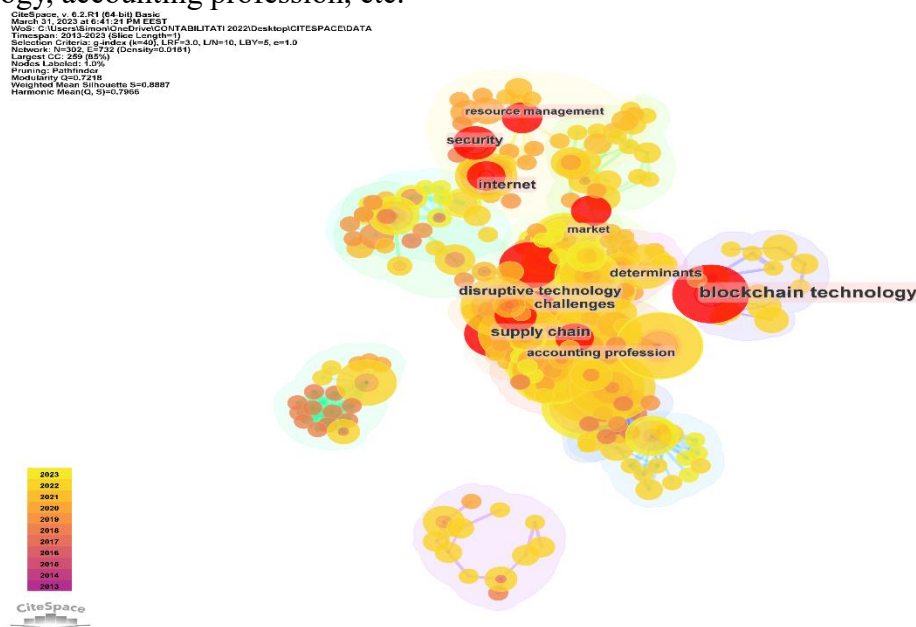


Figura 9. Explozia de frecvență a cuvintelor cheie în rețeaua de clusterare

Sursa: prelucrare de autori în programul CiteSpace v. 6.2.R1

În figura 7 am prezentat indicatorului ce reprezintă explozia de frecvențe (*frequency burst*) a nodurilor în anumite perioade de timp astfel încât nodurilor care îndeplinesc condițiile de a fi considerate explozii de frecvențe datorită unei ascendențe bruște în comportamentul de apariție a acestora în diverse cercetări științifice sunt reprezentate cu culoarea roșie. Mărimea de reprezentare a acestor noduri, precum și dimensiunea denumirii acestora este proporțională cu intensitatea exploziei de frecvențe, adică cu numărul de apariții al anumitor cuvinte-cheie într-o perioadă dată de timp (Chen, 2022). Așadar, observăm că reprezentativitate cea mai mare o are conceptul de blockchain technology – *tehnologia blockchain* care în anul 2021 a început să fie utilizat în literatura de specialitate și care a cunoscut o explozie de frecvențe cu o intensitate (strength) de 1.41 puncte în perioada 2021 - martie 2023. Următoarele cele mai semnificative explozii de frecvențe din punctul de vedere al reprezentativității, precum și a valorii indicatorului de intensitate revine conceptelor *supply chain* – lanțul de aprovizionare, *disruptive technology* - tehnologie disruptivă și *challenge* - provocări, cu o valoare de 1.13, 1.12 și respectiv 1.1 (vezi și figura nr. 8). Utilizarea acestor termeni în contextual contabilității blockchain demonstrează că tehnologia blockchain a avut un impact semnificativ asupra domeniului contabilității alături și de alte influențe ale inteligenței artificiale sau Internetul obiectelor (IoT) denumite tehnologii disruptive (Păvăloaia & Necula, 2023) iar tot acest proces de adaptare a contabilității la cerințele economiei actuale nu este lipsit de provocări. Tot din figura 7, regăsim și termenul de profesie contabilă care înregistrează o intensitate de 0.98 ceea ce sugerează că, cercetătorii au fost preocupați, mai ales, de impactul negativ sau pozitiv al tehnologiei blockchain asupra profesiei în perioada 2018-2020, când are loc o explozie de frecvențe. Alți termeni care au înregistrat explozii de frecvențe sunt internet, piață, Securitate și resurse de management.

Top 10 Keywords with the Strongest Citation Bursts



Figura 10. Distribuirea în timp a exploziilor de frecvențe a primelor 10 cuvinte-cheie din rețeaua de clustere

Sursa: prelucrare de autori în programul CiteSpace v. 6.2.R1

De asemenea, în figura nr. 8 putem observa noutatea cuvintelor cheie utilizați în cadrul subiectului contabilitate blockchain. Astfel că tehnologia blockchain, lanțul de aprovizionare și determinanți sunt cei mai recenti termeni utilizați începând cu anul 2021 până în prezent care evidențiază implicațiile blockchainului asupra lanțului de aprovizionare luând în și considerare contractele inteligente și registru distribuit (Dujak & Sajter, 2019) dar și factori determinanți ai adoptării acestei tehnologii în contabilitate precum digitalizarea economiei, revoluția industrială 4.0, complexitatea relațiilor de afaceri sau securitatea datelor (Guo et al., 2021). Așadar, prin analiza bibliometrică realizată cu ajutorul programului CiteSpace v. 6.2. R1 am atins obiectul 2 al cercetării noastre.

Concluzii

Conceptul de contabilitate blockchain a evoluat în timp prin întrepătrunderea termenilor de tehnologie blockchain, inteligență artificială și noțiuni de contabilitate, precum și din nevoia de adaptare a contabilității la noile condiții economice globale unde revoluția industrială 4.0 își pune amprentă din ce în ce mai mult. Astfel că, interesul cercetătorilor față de această tematică a crescut considerabil după anul 2013 până în prezent, căutând factorii determinanți, consecințele, avantajele și dezavantajele adoptării tehnologiei blockchain în contabilitate impactul asupra profesiei contabile, etc.

Analiza bibliometrică realizată prin intermediul programului CiteSpace v. 6.2. R1 relevă faptul că tendințele curente de cercetare în contabilitatea blockchain se referă la concepte precum tehnologia blockchain, profesia contabilă, Internetul obiectelor, inteligența artificială, tehnologii disruptive, contracte inteligente, lanț de aprovizionare, calitatea informațiilor contabile, big data, bitcoin, digitalizare, toate acestea având un impact semnificativ asupra domeniului contabilității în sensul transformării activităților specifice. Contabilitatea blockchain va deveni contabilitatea viitorului care va schimba relațiile de afaceri, procese, activitățile specifice, dar și profesia contabilă.

Bibliografie

1. Appelbaum, D., & Nehmer, R. A. (2020). Auditing Cloud-Based Blockchain Accounting Systems. *Journal of Information Systems*, 34(2), 5–21. <https://doi.org/10.2308/isys-52660>
2. Bursuc, M. G., Melega, A., & Grosu, V. (2021). CONTABILITATEA ÎN ERA DIGITALIZĂRII. Conference: International scientific conference on accounting, ISCA 2021 : 10 Edition, April 1-2, 2021, Chisinau : Culegere de articole științifice. At: Chisinau, Republic of Moldova.

3. Chen, C. (2022). *How to use CiteSpace 6.1.R3*. LeanPub. <https://citespace.podia.com/ebook-how-to-use-citespace>
4. Di Pierro, M. (2017). What Is the Blockchain? *Computing in Science & Engineering*, 19(5), 92–95. <https://doi.org/10.1109/MCSE.2017.3421554>
5. Dujak, D., & Sajter, D. (2019). Blockchain Applications in Supply Chain. In A. Kawa & A. Maryniak (Eds.), *SMART Supply Network* (pp. 21–46). Springer International Publishing. https://doi.org/10.1007/978-3-319-91668-2_2
6. Grosu, V., Botez, D., Melega, A., Kicsi, R., Mihaila, S., & Macovei, A. – G. (2022). Bibliometric analysis of the transformative synergies between blockchain and accounting in the uprooting of economic criminality. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 9(4), 77–105. [https://doi.org/10.9770/jesi.2022.9.4\(4\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2022.9.4(4))
7. Guo, F., Walton, S., Wheeler, P. R., & Zhang, Y. (Ian). (2021). Early Disruptors: Examining the Determinants and Consequences of Blockchain Early Adoption. *Journal of Information Systems*, 35(2), 219–242. <https://doi.org/10.2308/ISYS-2020-004>
8. Kubascikova, Z., Tumpach, M., Juhaszova, Z., & Almanova, G. (2019). Blockchain Technology and Verification of Information from Financial Statements. In I. Jindrichovska & B. Dehning (Eds.), *7th International Scientific Conference Ifrs: Global Rules and Local Use—Beyond the Numbers* (pp. 411–416). Anglo-Amer Univ. <https://www.webofscience.com/wos/woscc/full-record/WOS:000649685400033>
9. Milosavljevic, M., Joksimovic, N. Z., & Milanovic, N. (2019). Blockchain accounting: Trailblazers' response to a changing paradigm. In S. Drezgic, S. Zikovic, & M. Tomljanovic (Eds.), *Economics of Digital Transformation* (pp. 425–439). Univ Rijeka, Fac Economics & Business. <https://www.webofscience.com/wos/woscc/full-record/WOS:000589270200025>
10. O'Leary, D. E. (2018). Open Information Enterprise Transactions: Business Intelligence and Wash and Spooof Transactions in Blockchain and Social Commerce. *Intelligent Systems in Accounting Finance & Management*, 25(3), 148–158. <https://doi.org/10.1002/isaf.1438>
11. Păvăloaia, V.-D., & Necula, S.-C. (2023). Artificial Intelligence as a Disruptive Technology—A Systematic Literature Review. *Electronics*, 12(5), 1102. <https://doi.org/10.3390/electronics12051102>
12. Pflueger, D., Kornberger, M., & Mouritsen, J. (2022). What is Blockchain Accounting? A Critical Examination in Relation to Organizing, Governance, and Trust. *European Accounting Review*, 1–26. <https://doi.org/10.1080/09638180.2022.2147973>
13. Ping, Q., He, J., & Chen, C. (2017). How many ways to use CiteSpace? A study of user interactive events over 14 months. *Journal of the Association for Information Science and Technology*, 68(5), 1234–1256. <https://doi.org/10.1002/asi.23770>
14. Rahmawati, M. I., & Subardjo, A. (2022). A Bibliometric Analysis of Accounting in the Blockchain Era. *Journal of Accounting and Investment*, 23(1), 66–77. <https://doi.org/10.18196/jai.v23i1.13302>
15. Shang, X., Chen, X., Niu, L., Xiong, G., Shen, Z., Dong, X., Shen, Z., Liu, C., & Xi, B. (2020). Blockchain-based Social Manufacturing for Customization Production. *IFAC-PapersOnLine*, 53(5), 53–58. <https://doi.org/10.1016/j.ifacol.2021.04.083>
16. Tanasă, (Brînzaru)*, S.-M., & Grosu, V. (2021). A Bibliometric Analysis Of Voluntary Disclosure Research. *European Journal of Accounting, Finance & Business*, 15(25), 40–47.
17. Timofte, C., Tanasa, S.-M., & Coca, D.-A. (2020). *A BIBLIOMETRIC ANALYSIS OF CREATIVE ACCOUNTING RESEARCH*. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Faculty of Sciences, "1 Decembrie 1918" University, Alba Iulia, 1(22), 96-102.
18. Tiron-Tudor, A., Deliu, D., Farcane, N., & Dontu, A. (2021). Managing change with and through blockchain in accountancy organizations: A systematic literature review. *Journal of Organizational Change Management*, 34(2), 477–506. <https://doi.org/10.1108/JOCM-10-2020-0302>

CONTABILITATEA FONDURILOR – SISTEM PERFORMANT DE CONTABILITATE
APLICAT DE ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE

FUND ACCOUNTING – EFFICIENT ACCOUNTING SYSTEM APPLIED BY NON-
COMMERCIAL ORGANIZATIONS

CZU: 657.42:334.012.46(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.11>

HAREA Ruslan,

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

Email: harea.ruslan@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0098-6837>

GRAUR Anatol,

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

Email: graur.anatol@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0466-5627>

Abstract. This paper contains the description of the principle of fund accounting as an alternative to the principle of accrual accounting in the accounting records of the activities of non-commercial organizations. Concomitantly, it also explains how the operations of receiving and financial management of special purpose funds by different beneficiaries from financiers are reflected. The article characterizes aspects of calculating the value of financial means and materials received in the form of grants and non-reimbursable financial assistance. Ways to document the receipt and distribution of predestined funds to different categories of beneficiaries are proposed.

Keywords: accounting, non-refundable financial assistance, documentation and taxation of philanthropic donations.

JEL classification: M41.

Organizație necomercială depun efort, de obicei, să câștige cât mai mulți bani posibil pentru a menține organizația în funcțiune sau pentru a finanța orice cauză pe care o susține. Aceasta înseamnă că acele entități trebuie să utilizeze metode contabile pentru a ține evidența veniturilor și cheltuielilor. O organizație nonprofit are două opțiuni pentru înregistrarea numerarului care intră și iese. Primul pas pentru ținerea înregistrărilor contabile pentru organizațiile nonprofit implică decizia dacă se utilizează *metoda de casă* sau *metoda contabilității pe angajamente*.

Baza de numerar. Dacă o organizație necomercială folosește metoda de casă pentru a-și pregăti înregistrările și situațiile contabile, ea recunoaște veniturile și cheltuielile atunci când apar. Cu alte cuvinte, organizația necomercială ar înregistra venituri atunci când a primit fondurile de la finanțatori și nu atunci când este câștigat sau declarat câștigător efectiv. De asemenea, ar înregistra cheltuielile în momentul în care a plătit factura, mai degrabă decât atunci când a primit-o.

Baza de angajamente. Folosind metoda contabilității pe angajamente, o organizație necomercială recunoaște venitul atunci când îl câștigă, mai degrabă decât atunci când îl primește. De asemenea, ar recunoaște cheltuielile atunci când au fost efectuate în loc de când organizația a plătit factura. De exemplu, folosind metoda de angajamente, o organizație necomercială ar recunoaște un gaj ca venit. Acest lucru ar fi valabil chiar dacă nu ar fi primit încă toți banii sau chiar orice sumă din donația promisă.

Drepta alternativă față de metodele menționate mai sus, în special pentru activitatea organizațiilor necomerciale vine o metoda mai adaptată acestor activități, și anume - *metoda contabilității fondurilor*.

Contabilitatea fondurilor este un sistem de contabilitate utilizat de organizațiile necomerciale (entitățile non-profit) pentru a urmări suma mijloacelor financiare alocată realizării diferitelor scopuri și modul de valorificare a acestor mijloace. Contabilitatea fondului ține de înregistrarea resurselor a

căror utilizare a fost limitată de către donator, autoritatea de finanțare, agenția guvernamentală, sponsori, organizații filantropice sau prin prevederile legislației în vigoare.

Spre deosebire de contabilitatea fondurilor pentru organizații necomerciale, contabilitatea de casă și contabilitatea de angajamente sunt cele mai frecvent utilizate în Republica Moldova metode de contabilitate pentru activitățile realizate cu scop non-profit.

Obiectivul esențial al contabilității fondurilor este de a asigura integritatea și plenitudinea valorificării finanțărilor (granturi, donații, sponsorizări) și nu este de a urmări dacă o entitate a generat profit, deoarece acesta nu este scopul unei organizații necomerciale.

Obiectivele majore ale contabilității fondurilor:

- implică responsabilitate separată pentru fondul cu destinație generală și fondul cu destinație specifică, permițând trasabilitatea sumei;
- urmărește cheltuielile care sunt efectuate din fonduri și dacă utilizarea este într-un astfel de domeniu a fost împotriva acelor fonduri (condiții impuse de donator);
- este folosit pentru a evalua starea financiară a entității și pentru a afișa informații financiare de încredere privind entitatea pentru raportarea financiară;
- oferă o bază justificată pentru cheltuielile efectuate din subvenția cu scop specific primit pentru orice proiecte de perspectivă în dezvoltarea organizațională.

Concizia contabilității fondurilor se bazează, mai degrabă, pe *responsabilitate*, decât pe profit. Managerii organizației necomerciale au nevoie de suficiente informații pentru a lua decizii cu privire la modul de utilizare a resurselor limitate, precum și pentru a raporta finanțatorilor despre eficiența utilizării acestor resurse.

Contabilitatea fondului este o metodă de contabilitate utilizată de o organizație necomercială care ilustrează responsabilitatea, mai degrabă decât rentabilitatea. Într-o afacere, se dorește a cunoaște cât a fost cheltuit, cât a fost câștigat și cât a mai rămas în cadrul unor activități realizate cu succes. Cu o organizație necomercială, se menține dorința de cunoaștere a acestor lucruri, dar mai apare nevoia de a cunoaște dacă finanțările valorificate și cheltuielile suportate sunt alocate pentru scopuri adecvate. Ce sunt fondurile? Un fond este un obiectiv sau un scop bine determinat în structura activităților organizației, care trebuie urmărit individual și separat de orice alte acțiuni. Aceasta include, dar nu se limitează la:

- Granturi, donații, sponsorizări sau asistență financiară nerambursabilă accesate prin programe de fundraising și acțiuni de colectare a fondurilor;
- Campaniile de mediatizare, informare și implicare a persoanelor și entităților privitor la extinderea proiectelor implementate și impactului social-economic al acestora;
- Bugetele cu componente bine determinate și destinații de cheltuielă bine argumentate, în paralel, potrivite obiectivelor generale ale proiectelor derulate;
- Cheltuielile eligibile pentru gestiunea financiară a diferitor proiecte sau acțiuni;
- Costurile eligibile pentru derularea și implementarea proiectelor și acțiunilor planificate.

Entități **care pot utiliza contabilitatea fondurilor** sunt:

- asociațiile obștești;
- fundațiile;
- organizațiile de caritate;
- bisericile și cultele religioase;
- colegiile și universitățile;
- spitalele;
- casele de bătrâni și orfelinătele etc.

De multe ori, cauzele înțelegerii greșite a imaginii financiare reale într-o organizație necomercială sunt utilizarea contabilității fondurilor în mod eronat și lipsa unor sisteme performante de control intern și raportare financiară.

Organizațiile necomerciale utilizează două tipuri de fonduri:

- **Fondurile restricționate**, atunci când există o restricție impusă de finanțator sau de legislație privind utilizarea mijloacelor. Acestea sunt *mijloace cu destinație specială*, iar entitățile non-profit le utilizează în scopuri prevăzute de finanțatori.
- **Fondurile nerestricționate** sunt disponibile gratuit pentru utilizare, fără restricții. Acestea sunt *mijloace cu destinație generală*, iar entitățile non-profit le utilizează în orice scop, limitat doar de prevederile statutare.

Contabilitatea fondului folosește aceleași standarde de contabilitate ca și contabilitatea generală, dar aplică noțiuni diferite. În loc de contul de profit și pierdere, se utilizează *conturi de plăți și încasări* și *conturi de venituri și cheltuieli*.

- ✓ Toate intrările de numerar vin pe partea de încasări, iar plățile apar pe partea de cheltuieli;
- ✓ Contul de venituri și cheltuieli arată veniturile și cheltuielile din utilizarea fondurilor. Dacă venitul este mai mare decât cheltuielile, atunci soldul se numește **excedent** și dacă cheltuielile sunt mai mari, se aplică noțiunea de **deficit**.

Organizațiile necomerciale au structuri financiare diferite de cele ale entităților economice. Obiectivele organizațiilor necomerciale diferă de cele ale entităților economice, într-o asemenea măsură, încât, formatarea similară ar induce în eroare și i-ar direcționa greșit pe cei care evaluează managementul financiar al organizațiilor necomerciale.

În primul rând, organizațiile necomerciale prezintă rapoarte financiare pentru fiecare categorie de fonduri în mod individual, în adresa fiecărui finanțator sau instituție care oferă diferite finanțări pentru aceasta.

În al doilea rând, multe organizații necomerciale, în special cele finanțate din sursele bugetare, își combină contabilitatea financiară cu sistemele lor bugetare. Acestea raportează veniturile și cheltuielile reale și le compară cu cele prevăzute în buget sau reglementate de cadrul legal al instituțiilor bugetate.

În general, o organizație necomercială mai multe grupuri de fonduri și prezintă un număr diferit de rapoarte financiare per fond în dependență de numărul de tranșe la finanțarea pe fiecare fond aparte. Se presupune că acest lucru creează supraîncărcare de informații și, prin urmare, agregarea fondurilor într-un set consolidat de declarații ar rezolva problema.

Ce este Contabilitatea Fondului? Fondurile unei întreprinderi necomerciale sunt ca o colecție de caserole de prăjituri în care sunt stocate resurse pentru diverse scopuri. Ele constau din *fonduri curente*, care reprezintă resursele care trebuie cheltuite în scopuri de exploatare curentă (similar cu capitalul de lucru); *fonduri imobilizate*, care reprezintă activele fixe ale organizației; *fonduri de dotare*, care contabilizează resurse generatoare de venit al căror principal nu poate fi consumat, dar al căror venit poate fi utilizat în diverse scopuri; și *fonduri cu destinație specială*, care reprezintă resursele utilizate pentru obiective specifice, cum ar fi un fond special de finanțare într-o cantină socială, un fond pentru împrumuturi pentru studenți într-un colegiu sau universitate și un fond de datorii pentru a contabiliza alte datorii pe termen lung ale organizației.

Bilanțurile pentru aceste fonduri contabilizează formele de investiție ale capitalului sau activelor fondurilor. Ele contabilizează și sursele aceluși capital. Aceste surse sunt de două feluri: pasive, datorate celor din afară și soldurile fondurilor, reprezentând capitalul generat intern. *Notă:* Soldul actual al fondului este analog din punct de vedere economic cu veniturile reportate dintr-o afacere.

Fondurile pentru operațiunile curente sunt de obicei divizate în două grupuri: cele, cum ar fi fondurile de grant, care sunt *limitate* de donatori la anumite utilizări și cele care sunt *nerestricționate*. În mod similar, soldurile fondului fondurilor imobilizate indică (1) cât de mult din activele fondului imobilizat trebuie legal să rămână acolo, prin rubrici precum „fonduri pentru reînnoire și înlocuire” și „fonduri pentru retragerea datoriilor”; (2) cât de mult din active sunt implicate în activitățile curente de implementare; și (3) cât reprezintă valoarea resursele neutilizate din fondurile precedente în componența fondurilor utilizate în prezent.

În conformitate cu prevederile Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale (Ordinul ministrului finanțelor nr. 135 din 15.10.2019, Monitorul Oficial

nr. 320-325 din 01.11.2019), recunoaterea inițială a mijloacelor cu destinație specială se efectuează în baza contabilității de angajamente în conformitate cu politicile contabile a organizației necomerciale. Contabilitatea trebuie să asigure delimitarea și înregistrarea separată a mijloacelor cu destinație specială intrate și utilizate. Mijloacele cu destinație specială pot fi primite sub formă de imobilizări necorporale și corporale, stocuri, titluri de valoare, servicii, sau sub formă de mijloace bănești destinate procurării (creării) acestor active, precum și acoperirii consumurilor și/sau cheltuielilor curente.

La aplicarea contabilității de angajamente mijloacele cu destinație specială se recunosc în cazul existenței unei certitudini întemeiate că:

- a) mijloacele vor fi primite de către organizația necomercială,
- b) condițiile aferente utilizării acestor mijloace vor fi îndeplinite,
- c) valoarea mijloacelor poate fi determinată în mod credibil.

Conform contabilității de angajamente mijloacele cu destinație specială ce urmează să fie primite se înregistrează inițial ca majorare concomitentă a creanțelor și a finanțărilor și încasrilor cu destinație specială pe termen lung sau scurt. Intrarea efectivă a mijloacelor cu destinație specială se înregistrează ca majorare a activelor respective și diminuare a creanțelor.

Avantajele contabilității fondurilor:

✓ se face diferența între mijloacele cu destinație specială care se referă la programe și acțiuni du caracter individual și cele cu destinație generală, care țin de acoperirea cheltuielilor de întreținere a organizației;

✓ separarea fondurilor ajută la bugetarea identificată pe proiecte, precum și pentru inițiere de proiecte și acțiuni noi, unice, necesare la moment. Acest lucru ajută organizația să cunoască câte fonduri a obținut și cât a cheltuit într-o perioadă limitată de timp;

✓ se identifică necesarul concret de fonduri pentru activitățile de perspectivă sau proiectele care trebuie realizate în următoarele perioade calendaristice.

Dezavantajele contabilității fondurilor:

- menținerea sumei în fonduri diferențiate face dificilă separarea sumei mijloace cu destinație generală dintr-un fond cu mijloace cu destinație specială;

- nu se reușește să se dezvăluie valoarea reală a fondului;

- uneori, organizațiile pot deturna fondurile prin utilizarea ineficientă a mijloacelor disponibile;

- în unele ocazii, o astfel de contabilitate oferă un control mai scăzut asupra integrității fondului, ceea ce duce la cheltuieli în exces;

- contabilitatea fondului nu oferă o analiză calitativă a performanței organizațiilor sau a entităților guvernamentale. Se concentrează doar pe contabilitatea diferitelor fonduri;

- odată cu diversificarea surselor de finanțare, contabilitatea și raportarea financiară ar putea deveni mai dificile.

Contabilitatea fondurilor oferă metode de contabilitate esențiale pentru ca organizațiile necomerciale și guvernele să își înregistreze fondurile și subvențiile primite de la alte părți (orice grant – cu scop general sau cu scop specific). Acesta asigură responsabilitatea fondurilor înregistrate și a tranzacțiilor în corelare cu obligațiile statutare aplicabile entităților. Ajută auditorii prin asigurarea trasabilității față de diferitele fonduri sau granturi primite de la donatori și tranzacția sau cheltuielile efectuate de entitate din fondurile respective.

Contabilitatea fondurilor raportează informații financiare prin seturi de conturi distincte și auto-echilibrate, separate în scopuri diferențiate sau pentru a contabiliza resursele limitate în ceea ce privește informarea donatorilor. Fondurile conțin prevederi contabile și fiscale separate.

Așadar, situațiile financiare contabile ale fondului oferă trei informații esențiale cu privire la resurse: scopul acestora, limitele legale de utilizare a acestora atașate de donatori și deciziile revocabile luate de consiliu privind utilizarea lor. Deși formatul fondurilor diferă de la o parte a sectorului non-profit la altul, aceste informații sunt transmise în situațiile de fond ale tuturor organizațiilor necomerciale.

În spitale, de exemplu, fondurile sunt grupate mai întâi după natura lor restrânsă sau nerestricționată și apoi după scopul lor; dar toate cele trei fapte apar în declarații.

Recunoașterea transferurilor și împrumuturilor între fonduri necesită un set de conturi unice pentru organizațiile necomercială. Astfel de transferuri și împrumuturi diferă de cheltuieli deoarece reprezintă mișcări de capital, nu consum de capital. Ele pot fi necesare din punct de vedere legal; de exemplu, un contract de obligațiuni necesită adesea ca fondul curent să transfere numerar către fondul datoriei sau al fabricii în scopul serviciului datoriei.

De asemenea, pot fi efectuate transferuri discreționare pentru a îndeplini strategia consiliului de administrație. Pentru a finanța renovarea unei clădiri, directorii pot transfera o parte din soldurile fondului nerestricționat și suma echivalentă a activelor lichide nerestricționate către fondul fabricii. Astfel, transferurile interfond indică fie cerințe externe privind dispozițiile de capital (transferuri obligatorii), fie strategia consiliului (transferuri neobligatorii).

Transferurile sunt contabilizate pe situația modificărilor soldurilor fondurilor, o declarație unică pentru organizațiile necomercială. Înregistrează veniturile, cheltuielile și transferurile care au determinat modificarea soldului fondului pe parcursul perioadei de raportare. Direcția transferurilor în cadrul grupurilor de fonduri este de obicei un indicator excelent al strategiei financiare pe termen lung a organizației. De exemplu:

- Transferurile substanțiale din fabrică și fondurile de dotare în fondurile curente pot indica stres fiscal. În scopuri operaționale, organizația canibalizează fondurile care au fost rezervate pentru a-și menține sau extinde baza de capital.

- Existența unor împrumuturi interfonduri substanțiale, în special a celor de lungă durată și în care fondul „debitor” pare să nu dispună de resursele necesare pentru rambursarea unui astfel de credit, indică, de asemenea, stres fiscal. Rambursarea împrumuturilor interfonduri este în general o obligație legală.

În plus, situația modificărilor soldurilor fondurilor documentează mixul de fonduri primite, un factor critic în mobilitatea financiară pe termen lung a instituției. Dacă, de exemplu, instituția atrage preponderent cadouri restricționate, cu puțină dotare sau cadouri nerestricționate, fondurile sale de funcționare pot avea de suferit în cele din urmă. În mod similar, dacă primește puține cadouri de dotare, este posibil ca principalul său de dotare să nu crească suficient pentru a genera veniturile mai mari necesare în anii următori pentru a ține pasul cu costurile.

Motivul pentru contabilitatea fondului: Sistemele de contabilitate a fondurilor au fost concepute pentru a ajuta administratorii să își îndeplinească obligația legală de a utiliza fiecare dintre diferitele fonduri ale instituției în conformitate cu liniile directoare ale acesteia. În timp ce companiile, desigur, câștigă cea mai mare parte a veniturilor din exploatare din vânzarea bunurilor sau serviciilor lor, organizațiile necomercială trebuie să se bazeze pe surse fără venituri, cum ar fi cadourile, veniturile din dotare și serviciile și bunurile donate. În plus, după cum am indicat, sursele de venit au adesea constrângeri impuse acestora. De exemplu, o parte din veniturile unui spital pentru serviciile furnizate adesea trebuie să fie utilizată pentru a finanța o rezervă de înlocuire a echipamentelor.

Responsabilitatea legală a administratorilor de a asigura fondurile și de a le menține disponibile pentru anumite scopuri nu scade întotdeauna odată ce banii au fost cheltuiți. Dacă, de exemplu, cu mult timp în urmă au primit un cadou pentru construirea unui laborator, încasările din eventuala vânzare a acelei structuri pot fi indisponibile pentru scopuri generale. Este posibil ca o parte din încasări să fie returnată donatorului sau reutilizată într-un fel pentru scopul inițial.

În afaceri, cheltuielile de capital sunt deseori finanțate exclusiv din câștigurile reportate sau datorii, dar în sectorul necomercială sunt, de asemenea, asigurate prin credite sau fonduri de capital. Managerul organizației gestionează bugetul de capital ca responsabilitate separată de planificare financiară și îl menține ca fond special.

Dacă instituția decide să se bazeze pe fonduri de exploatare și surplus (excesul veniturilor față de cheltuielile de exploatare) mai degrabă decât pe un împrumut, atragere de fonduri sau alte mijloace

externe pentru a plăti sau înlocui activele de capital, va transfera suma disponibilă în operațiunile curente.

O parte din organizațiile necomerciale, își includ bugetele în rapoartele lor financiare. Rapoartele lor de sfârșit de perioadă compară evenimentele bugetate cu evenimentele reale. Bilanțurile lor intermediare listează un activ numit „venituri estimate” care contabilizează veniturile bugetate și o datorie numită „alocații” care contabilizează cheltuielile anticipate. Pe măsură ce veniturile și cheltuielile se materializează, aceste conturi scad în magnitudine pentru a reflecta transferul de la tranzacțiile bugetate la tranzacțiile efective. Acestea servesc ca măsură a progresului în atingerea rezultatelor financiare dorite.

Prin crearea de conturi de sarcini sau obligații atunci când este emisă o comandă de cumpărare a bunurilor sau serviciilor sau un tip similar de obligație, multe instituții necomerciale recunosc angajamentele sau obligațiile pentru cheltuieli viitoare mult mai devreme decât o fac întreprinderile. Aceștia din urmă recunosc o astfel de datorie viitoare numai atunci când bunurile sau serviciul sunt livrate și există dovezi obiective ale valorii sale sau atunci când o cheltuială este destul de sigură că va fi efectuată, ca în cazul situațiilor neprevăzute.

Recunoașterea sarcinii măsoară consumul viitor de resurse. Asumarea unei obligații, constatată în perioada fiscală în care grevarea este recunoscută, este doar primul pas al procesului care, la un moment dat, va avea ca rezultat o cheltuială reală. Cu toate acestea, recunoașterea sarcinilor oferă informații foarte utile despre resursele disponibile. Atunci când este cuplată cu recunoașterea intrărilor de resurse bugetate, contabilitatea grevurilor permite o măsurare continuă a resurselor negrevate care pot fi utilizate în mod liber pentru a îndeplini obiectivele fondului.

Rapoartele financiare rezultate de norganizațiile necomerciale trebuie interpretate diferit de situațiile corporative. Un deficit într-o organizație necomercială poate însemna că aceasta a investit în activități care genera anumite beneficii viitoare. Organizația necomercială încearcă să facă o potrivire; generația care primește beneficiile le plătește și prin plăți viitoare de impozite. Deficitul nu este neapărat un semnal de eșec sau un motiv de îngrijorare, așa cum este într-o afacere.

Prin urmare, pentru organizațiile necomerciale, raportarea tradițională corporativă este aproape lipsită de sens. Cum ar trebui, deci, măsurată performanța lor? Comparând performanța reală cu cea prevăzută sau bugetată. În cazul organizațiilor private necomerciale, formatul de raportare este structurat astfel, încât să ofere informații de măsurare a performanței care să arate măsura în care conducerea a respectat dorințele finanțatorilor. Fondurile reprezintă restricții externe privind utilizarea resurselor, în timp ce bugetul reprezintă restricții impuse de legislație privind distribuirea banilor.

Așa cum segmentele de fonduri restricționate și nerestricționate trebuie raportate pentru a permite evaluarea gestionării acestor fonduri, segmentele unei afaceri trebuie identificate în ceea ce privește performanța și activele.

În plus, distincția dintre resursele curente și cele fixe este deja făcută în majoritatea bilanțurilor. Dar distincțiile se fac doar pe o singură situație financiară. Dacă s-ar face o adaptare la scară largă a contabilității fondului, raportarea sectorului de activitate ar fi utilizată pentru toate situațiile, nu doar pentru contul de profit și pierdere și activele din bilanț, iar distincția dintre capitalul curent și capitalul fix ar fi menținute pe situația de exploatare precum și pe bilanț. Mai mult, informațiile despre transferurile interfonduri și împrumuturile de capital ar dezvălui multe despre strategia managementului, în special în cazul companiilor cu capital intensiv cu active fixe învechite, unde cunoștințele despre înlocuirea capitalului și planurile de finanțare sunt esențiale.

Contabilitatea grevurilor, în care toate angajamentele curente, precum și pasivele sunt monitorizate în mod regulat, ar putea fi un mod util de raportare pentru întreprinderile aflate în poziții dificile, cum ar fi într-o reorganizare de faliment. Contabilitatea sarcinilor transferă dezvăluirea din notele de subsol și în corpul situațiilor. Expunerea mai mare poate duce la presiuni pentru o raportare mai exactă și o mai bună gestionare a acestor angajamente.

Îndemnând la adoptarea universală a anumitor practici contabile necomerciale, nu se propune aprecierea tehnicii contabile în ansamblu; care, atât în teorie, cât și în practică, lasă de dorit. În spatele contabilității organizațiilor necomerciale, se află puțină teorie. Nomenclatura este particulară și inconsecventă, iar unele probleme fundamentale, cum ar fi recunoașterea deprecierei, evaluarea donațiilor în formă materială (cum ar fi obiectele de artă și cărțile) și standardizarea raportării de către aceste organizații, rămân de rezolvat.

Contabilitatea fondului a fost dezvoltată pentru a prezenta corect tranzacțiile financiare unice pentru organizațiile necomerciale. Problema complexității situațiilor lor contabile ar trebui rezolvată nu prin simplificare, ci printr-o mai bună educare a utilizatorilor cu privire la semnificația și scopul componentelor unei situații contabile de fond și printr-o mai mare accesibilitate la aceste situații.

În cele din urmă, contabilitatea necomercială oferă numeroase perspective despre managementul financiar și planificarea, care nu sunt ușor disponibile în contabilitatea afacerilor:

- Contabilitatea angajamentelor și sarcinilor este utilă pentru urmărirea disponibilității resurselor în scopuri specificate.

- Contabilitatea evenimentelor bugetate versus evenimentele reale oferă o măsură utilă a cât de bine și-a îndeplinit managementul planurile.

- Segregarea soldurilor fondurilor în componente obligatorii și discreționare indică accentul pus pe diferite obiective organizaționale și pe mobilitatea financiară viitoare față de cea actuală.

- Separarea tranzacțiilor de capital și operaționale, împreună cu dezvoltarea fondurilor disponibile sau necesare pentru adăugarea sau înlocuirea fabricii și a cantității de active lichide disponibile în acest scop, permite compararea resurselor disponibile destinate adăugărilor de capital cu cererea așteptată pentru astfel de resurse.

Necesitatea acestui tip de informații a fost examinată la nesfârșit în contabilitatea afacerilor. Contabilitatea fondului oferă un bun exemplu al modului în care această nevoie poate fi satisfăcută.

Exemplul 1. Organizația necomercială a participat la un concurs de granturi și a fost selectată drept beneficiară a unui grant oferit de donator. În acest scop, în august 2021, cu donatorul s-a încheiat un acord de grant în sumă totală de 300 000 lei, pentru implementarea unui proiect pe termen de 18 luni, începând cu 1 septembrie 2021. În conformitate cu prevederile acordului de grant, prima tranșă a mijloacelor financiare în mărime de 150 000 lei se virează în contul curent al organizației necomerciale la 3 septembrie 2021, a doua tranșă în sumă de 100 000 lei, la 5 februarie 2022, iar a treia tranșă în mărime de 50 000 lei sa transferat către beneficiar la 1 august 2022.

Conform datelor din exemplul 1, se contabilizează următoarele:

1, Conform prevederilor metodei contabilității de angajamente:

a. Recunoașterea sumei grantului conform prevederilor din acordul de grant încheiat cu donatorul:

Debit contul 234 „Alte creanțe curente”, subcontul 2344 „Creanțe privind mijloacele cu destinație specială” – 300 000 lei;

Credit contul 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung” – 300 000 lei.

b. Primirea mijloacelor tranșei întâi pe contul curent al organizației necomerciale:

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 150 000 lei;

Credit contul 234 „Alte creanțe curente”, subcontul 2344 „Creanțe privind mijloacele cu destinație specială” – 150 000 lei.

Notă. În mod similar formulei contabile (b) se vor înregistra și celelalte tranșe primite.

2. Conform prevederilor metodei contabilității fondului:

c. Refeectarea la contul curent a mijloacelor financiare primite prim prima tranșă:

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională” – 150 000 lei;

Credit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 150 000 lei.

Notă. În mod similar formulei contabile (c) se vor înregistra și celelalte tranșe primite.

Exemplul 2. Organizația necomercială a primit conform acordului de grant mijloace financiare sub formă de grant în sumă de 150 000 lei, pentru implementarea unui proiect pe termen de 6 luni. Din mijloacelor grantului s-au suportat următoarele cheltuieli:

- consumabile pentru evenimente de informare în sumă de 8 000 lei;
- plăți pentru utilități (energie electrică, gaze, apă și canalizare) – 6 000 lei;
- onorarii experți și moderatori evenimente de informare – 60 000 lei + contribuții de asigurare socială (24%) – 14 400 lei;
- servicii locațiune spații persoane fizice – 12 000 lei;
- salariu angajați (manager, contabil și coordonator programe) – 40 000 lei + contribuții de asigurare socială (24%) – 9 600 lei.

Conform datelor din exemplul 1, se contabilizează următoarele:

1, Procurarea consumabilelor pentru evenimente de informare și achitarea facturilor pentru diverse utilități – 14 000 lei (8 000 lei + 6 000 lei):

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” – 14 000 lei;

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente” – 14 000 lei.

2. Calcularea onorariilor experților și moderatorilor la evenimentele de informare - 74 400 lei (60 000 lei + 14 400 lei):

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” – 74 400 lei;

Credit contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 60 000 lei;

Credit contul 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”, subcontul 5311 „Datorii față de bugetul asigurărilor sociale de stat” – 14 400 lei.

3. Calcularea plăților pentru locațiune spații de la persoane fizice:

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” – 12 000 lei;

Credit contul 544 „Alte datorii curente” – 12 000 lei.

4. Reținerea impozitului la sursa de plată din sumele pentru locațiunea spațiilor de la persoane fizice 840 lei (12 000 lei × 7%):

Debit contul 544 „Alte datorii curente” – 840 lei

Credit contul 534 „Datorii față de buget”, subcontul 5343 „Datorii privind impozitul pe venit reținut la sursa de plată” – 840 lei.

5. Calcularea salariilor angajaților - 49 600 lei (40 000 lei + 9 600 lei):

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” – 49 600 lei;

Credit contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 40 000 lei;

Credit contul 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”, subcontul 5311 „Datorii față de bugetul asigurărilor sociale de stat” – 9 600 lei.

6. Decontarea sumei grantului utilizat în componența veniturilor perioadei:

Debit contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” – 150 000 lei;

Credit contul 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială” - 150 000 lei.

Contabilitatea fondurilor permite organizațiilor să se asigure că rămân responsabile în fața finanțatorilor și a misiunilor lor. Este un sistem de organizare care facilitează organizațiilor să își urmărească finanțarea, cum sunt alocate și cum pot menține cel mai bine organizația să funcționeze la cel mai înalt calibrul.

Bibliografie:

1. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.188 din 30.12.2014. În: Monitorul Oficial nr. 11-21 din 23 ianuarie 2015.

1. Epstein Barry J., Mirzua Abbas Ali, Interpretarea și aplicarea standardelor internaționale de contabilitate și raportare financiară, Wiley IFRS, 2005.

2. John Zietlow, Jo Ann Hankin, Alan G.Seidner, Financial Management for nonprofit organisations: Policies and Practices, 2007.

**PARTICULARITĂȚILE APLICĂRII IFRS ÎN SISTEMUL NAȚIONAL DE
CONTABILITATE ȘI RAPORTARE**

**THE PARTICULARITIES OF IFRS APPLICATION IN THE NATIONAL
ACCOUNTING AND REPORTING SYSTEM**

CZU:[657.1+657.37:006.32](438+478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.12>

Ludmila GRABAROVSKI,

Academia de Studii Economice din Moldova, Moldova

Email: grabarovschi.ludmila@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1778-7474>

Liliana LAZARI,

Academia de Studii Economice din Moldova, Moldova

Email: liliana.lazari@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8310-2341>

Hanna LEWANDOWSKA,

Stefan Batory Academy of Applied, Poland

Email: ha.lewandowska@interia.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0362-8779>

Abstract. The present research addresses the particularities of IFRS application in the accounting system of the Republic of Moldova in comparison with international practices. The selection of the topic is due to the tendency to unify the domestic accounting system with that of developed countries, and as well to the tasks of integrating the country into the world economic space. The scientific and applied interest includes the theoretical and scientific-methodological issues related to the application of the IFRS based accounting methods and principles, as well as its advantages compared to the specific instruments provided in the SNC. In order to carry out this study, various research methods were used: documentation, the comparative method, the selection and bibliographic synthesis of sources related to the theoretical-practical foundations in the accounting field. At the same time, for a clearer and more representative analysis, logical and systemic approaches were used regarding the similarities and differences between the IFRS and SNC provisions through the lens of the accounting reporting methodology. Also, the article briefly examines the regulation of accounting practice in Poland, which has passed the path from the compliance of some entities with EU directives, to the IFRS implementation in the accounting legislation.

Keywords: accounting, financial reports, assets, revaluation, impairment, discounting, IFRS, differences.

JEL Classifications: M 41

Introducere

Satisfacerea principalelor condiții economice de aderare la Uniunea Europeană necesită dezvoltarea în Republica Moldova a unui sistem performant de contabilitate și raportare financiară, care corespunde pe deplin nevoilor economiei de piață contemporane. În această ordine de idei se impune regândirea și armonizarea criteriilor de formare a informațiilor contabile, revizuirea elementelor situațiilor financiare și a corelațiilor dintre ele. Menționăm că armonizarea contabilității naționale cu cea europeană/internațională a demarat odată cu adoptarea Hotărârii Guvernului privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară pe teritoriul Republicii Moldova nr. 238/2008. Mai mult decât atât, prin semnarea, în anul 2014, a Acordului de Asociere cu Uniunea Europeană (UE) Republica Moldova este obligată să racordeze legislația autohtonă cu acquis-ul comunitar, inclusiv în domeniul contabilității.

Potrivit Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 [1], elaborate în baza Directivei 2013/34/UE privind situațiile financiare individuale și consolidate [3], modul de ținere a contabilității

și de aplicare a standardelor de contabilitate depinde de categoria entității. Astfel, entitățile de interes public sunt obligate să țină contabilitatea și să întocmească situațiile financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Totodată, entitățile micro și persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător și reflectă faptele economice prin dublă înregistrare, entitățile mici, mijlocii și mari pot ține contabilitatea și efectua raportarea financiară conform Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC) sau pot aplica IFRS, în funcție de prevederile politicilor contabile proprii [1]. Faptul că nu toate entitățile au obligativitatea aplicării IFRS nu diminuează beneficiile adoptării acestora. Raportarea conform IFRS este o oportunitate pentru entități de a pătrunde pe piețele de valori naționale și internaționale, favorizând creșterea atractivității investițiilor.

Pornind de la o abordare interpretativă și o analiză a funcționării sistemelor naționale de contabilitate din unele țări, autorii și-au propus să sistematizeze principalele similitudini și deosebiri dintre prevederile IFRS și ale SNC aprobate în Republica Moldova, astfel fiind identificate posibilitățile de perfecționare a sistemului contabil autohton. Totodată, este examinată succint experiența Poloniei, ca țară membru cu drepturi depline al UE, în armonizarea contabilității cu normele europene.

Baza teoretică și metodologică a studiului o constituie actele normative în vigoare și literatura de specialitate, inclusiv cercetările savanților și specialiștilor autohtoni și străini în domeniul reformării contabilității, armonizării și convergenței sistemului contabil: V. Țurcanu, A. Nederița, L. Grigori, L.Lazari, I.Golocealova, G.Bădicu, A.Popovici, N.Tabără, K. Klimczak, A. Wachowicz, E. Lazarowicz, D. Przybyszewska etc. Pentru realizarea cercetării au fost utilizate următoarele metode științifice: analiza cadrului legal aferent domeniului cercetat, sinteza și generalizarea informațiilor, compararea criteriilor de raportare pentru a identifica trăsăturile distinctive, deducerea provocărilor, metoda inductivă pentru determinarea soluțiilor.

Conținutul de bază

Globalizarea activităților de afaceri și dezvoltarea piețelor financiare internaționale au determinat o nouă abordare a raportării financiare. În centrul acestei abordări se află prezentarea informațiilor pe înțelesul tuturor investitorilor și utilizatorilor, indiferent de țara de origine. Respectiv, rolul aplicării IFRS este de a îmbunătăți comunicarea financiar-contabilă și de a asigura transparența informațiilor financiare, contribuind astfel la evoluția normelor contabile naționale în corespundere cu prevederile standardelor de raportare financiară [13].

Actualmente, în practica internațională s-au conturat trei opțiuni privind implementarea IFRS:

- ✓ aplicarea IFRS în paralel cu normele naționale de contabilitate și raportare financiară;
- ✓ recunoașterea IFRS în calitate de standarde de contabilitate și raportare financiară aplicate pe teritoriul unei țări;
- ✓ elaborarea unor standarde naționale de raportare financiară bazate pe IFRS, ținându-se cont de particularitățile sistemului contabil autohton [20].

În Republica Moldova este acceptată prima din opțiunile menționate și anume utilizarea de către diferite categorii de entități a prevederilor IFRS sau ale SNC. Dat fiind acest fapt, vom examina modul de aplicare pentru organizarea contabilității din Republica Moldova a prevederilor IFRS vis-a-vis de normele naționale de contabilitate și raportare. Ținem să menționăm, că până în anul 2020 entitățile care aplicau SNC aveau dreptul de utilizare și a unor prevederi ale IFRS conform politicilor contabile (adică, benevol) și anume:

- ✓ la selectarea metodelor alternative de evaluare și recunoaștere a anumitor elemente contabile prevăzute de IFRS și admisibile de SNC;
- ✓ în cazul elaborării de sine stătător a metodelor de evidență a unor elemente contabile în baza prevederilor IFRS [16].

Începând cu data de 01.01.2020, după intrarea în vigoare a modificărilor operate în SNC prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 48/2019, au fost excluse referințele privind utilizarea prevederilor IFRS. Astfel, unele dintre metodele alternative au fost incluse în SNC (de exemplu, modelul reevaluării imobilizărilor corporale), iar altele au rămas doar în câmpul vizual al entităților care aplică IFRS. În

vederea armonizării sistemului contabil național cu normele internaționale a fost completată baza normativă cu privire la conținutul și structura raportării financiare. În acest sens a fost expus în redacție nouă SNC „Prezentarea situațiilor financiare” fiind prevăzută dezvăluirea poziției și performanței financiare prin aplicarea indicatorilor suplimentari. Este de menționat și aprobarea SNC „Prezentarea situațiilor financiare consolidate” care a devenit obligatoriu pentru grupurile mari de entități. Necesitatea acestuia se datorează faptului că condițiile economice concurențiale din interiorul țărilor și pe plan internațional au condus la crearea grupurilor de entități, ceea ce a impus întocmirea de către societățile-mamă a situațiilor financiare consolidate [19].

Pornind de la faptul că toate standardele naționale de contabilitate se bazează pe prevederile Directivelor UE și ale IFRS, putem menționa anumite similitudini în ceea ce privește denumirea și aria de aplicabilitate a standardelor, recunoașterea și evaluarea elementelor contabile, modul de prezentare a informațiilor în situațiile financiare etc.

Aspectele ce țin de întocmirea situațiilor financiare sunt reglementate de Cadrul general Conceptual pentru Raportarea Financiară [2] și în următoarele standarde internaționale: IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, IAS 7 „Situația fluxurilor de trezorerie”, IAS 34 „Raportarea financiară interimară”[5]. Astfel, IAS 1 conține dispoziții generale de prezentare a situațiilor financiare, stabilește structura acestora și cerințele minime privind conținutul lor. Prin obiectivul său, IAS 7 impune entităților prezentarea informațiilor privind modificările în numerar și echivalentele de numerar prin reflectarea fluxurilor de numerar din activitatea de exploatare, de investiții și de finanțare. Totodată, IAS 34 se aplică în cazul în care o entitate întocmește situații financiare interimare în conformitate cu prevederile IFRS, obiectivul acestuia fiind de a prescrie conținutul minim al unui raport financiar interimar, principiile de recunoaștere și evaluare pentru situațiile financiare complete sau simplificate întocmite pentru o perioadă interimară [5].

În contabilitatea națională, pentru acumularea informațiilor necesare, SNC „Prezentarea situațiilor financiare” stabilește modul de întocmire și prezentare a situațiilor financiare individuale, în funcție de categoriile de entități prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare și necesitățile informaționale proprii. Deosebit de important se prezintă faptul că erorile depistate la întocmirea situațiilor financiare se corectează în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, care stabilește de asemenea modul de selectare, aplicare și modificare a politicilor contabile, de ajustare a estimărilor contabile și de contabilizare a evenimentelor ulterioare datei raportării. Norme similare privind dezvăluirea informațiilor respective se regăsesc în IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori” și IAS 10 „Evenimente ulterioare perioadei de raportare”.

Rezumând cele expuse, vom concluziona că situații financiare conform IFRS întocmesc doar entitățile obligate să aplice standardele internaționale, precum și entitățile care au luat benevol o astfel de decizie prezentată în politicile contabile, deși numărul acestora este destul de redus.

Analiza comparativă a elementelor de raportare financiară ne permit să identificăm asemănările în abordarea conceptuală a recunoașterii și evaluării activelor și datoriilor. Astfel, SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și a standardelor internaționale (IAS 16 „Imobilizări corporale”, IAS 38 „Imobilizări necorporale”, IAS 40 „Investiții imobiliare”, IFRS 6 „Explorarea și evaluarea resurselor minerale”) stabilește modul de contabilizare a imobilizărilor necorporale și corporale, luând în considerație evaluarea inițială și ulterioară, amortizarea, derecunoașterea, precum și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare. Nu este de trecut cu vederea nici faptul că modul de contabilizare a datoriilor și de dezvăluire a informațiilor stipulat în SNC „Capital propriu și datorii” corespunde, în mare parte, prevederilor IAS 19 „Beneficiile angajaților”, IAS 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală”, IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente”.

În cadrul studiului consacrat adoptării IFRS în Republica Moldova, de către cercetătorii implicați a fost realizat un sondaj de opinie ce a permis identificarea dificultăților cu care se confruntă entitățile autohtone în implementarea standardelor internaționale și anume:

- complexitatea IFRS și nepotrivirea standardelor;
- insuficiența unor modele specifice de raportare financiară;
- lipsa uniformității în interpretarea IFRS;
- costuri înalte cu achiziția programelor IT conforme cu cerințele de raportare IFRS;
- costul ridicat al pregătirii profesionale a personalului contabil;
- utilizarea în paralel a celor două sisteme contabile etc. [9].

Luând în considerație rezultatele sondajului la care s-a făcut referință, menționăm că în contabilitatea autohtonă există probleme care necesită decizii rezonabile și echilibrate privind înțelegerea și adoptarea IFRS, fiind vorba despre inconsecvența regulilor IFRS cu standardele naționale de contabilitate, ambiguitatea prevederilor IFRS, costurile mari care însoțesc aplicarea lor, importanța fiscalității etc. Aplicarea IFRS nu este un proces simplu și direct. Pentru majoritatea entităților acest fapt înseamnă confruntarea cu o serie de schimbări fundamentale care pot afecta activitatea entității, inclusiv și viabilitatea produselor [10].

Deosebiri dintre IFRS și SNC

Generalizând trăsăturile distinctive ale standardelor naționale și internaționale de contabilitate, constatăm interpretări diferite ale anumitor principii și prevederi și, ca urmare, divergențe în raportare. În literatura de specialitate s-au conturat divergențe la nivelul regulilor generale, conceptelor de recunoaștere și metodelor de evaluare a elementelor patrimoniale, uniformității sistemului de raportare financiară și structurii situațiilor financiare etc. [13,19]. În viziunea prof. A. Nederița, deosebirile dintre IFRS și SNC convențional pot fi divizate în trei grupe: *de structură*, *de formă* și *de conținut*. Deosebirile *de structură* vizează, în principal, nomenclatorul SNC (acesta este adaptat la elementele situațiilor financiare și diferă de cel al IFRS) și forma de expunere a prevederilor conceptuale. Astfel, SNC conține exemple practice, comentarii referitoare la aplicarea standardelor, precum și recomandări privind reflectarea faptelor economice. Deosebirile *de formă* poartă un caracter tehnic și nu afectează indicatorii situațiilor financiare. Acestea se referă, în mare parte, la contabilizarea operațiunilor aferente ieșirii imobilizărilor, veniturilor și cheltuielilor excepționale etc. Deosebirile *de conținut* sunt de ordin metodologic și afectează indicatorii situațiilor financiare. În special, acestea vizează recunoașterea veniturilor din tranzacțiile barter, determinarea valorii actualizate a creanțelor, datoriilor și a altor elemente contabile [15].

În condițiile în care există entități autohtone care țin contabilitatea în conformitate cu standardele naționale, dar prezintă investitorilor informații în baza IFRS, este necesar să analizăm deosebirile nu numai dintre anumite standarde, ci și prin prisma diferitelor concepte utilizate în practica internațională. În tabelul 1 sunt prezentate deosebirile semnificative dintre normele IFRS și ale SNC.

Tabelul 1. Deosebiri dintre normele IFRS și ale SNC din Republica Moldova

Caracteristici comparabile	IFRS	SNC
1	2	3
<i>Reguli generale privind situațiile financiare</i>		
Valoarea justă	IFRS 13 „Evaluarea la valoarea justă” definește <i>valoarea justă</i> drept prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție reglementată între participanții de pe piață, la data evaluării. Baza pentru evaluarea valorii juste se determină în limita a trei niveluri ierarhice, în funcție de tipul datelor de intrare pentru tehnicile de evaluare utilizate.	Noțiunea „ <i>valoare justă</i> ” se utilizează în mai multe standarde (SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, SNC „Contracte de leasing”, SNC „Creanțe și investiții financiare”, SNC „Stocuri”). Valoarea justă se definește ca prețul de vânzare al unui activ (sau suma cu care activul ar putea fi schimbat benevol - cazul contractelor de leasing) estimat în cadrul tranzacției desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate.

		Algoritmul de determinare a valorii juste pentru diferitele elemente contabile nu este elaborat.
Structura situațiilor financiare	IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” nu stabilește structura standard a situațiilor financiare, dar conține nomenclatorul minim al elementelor.	SNC „Prezentarea situațiilor financiare” stabilește formatul și modul de întocmire a situațiilor financiare individuale.
	Situația profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global include două secțiuni. Entitatea prezintă o analiză a cheltuielilor recunoscute în profit sau pierdere, utilizând o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor, fie pe destinația lor în cadrul entității.	Situația de profit și pierdere oferă informații despre venituri, cheltuieli și rezultatele financiare, se întocmește în baza clasificării cheltuielilor după destinație (funcții) conform formatului stabilit. Alte elemente ale rezultatului global nu sunt luate în considerare.
	IAS 7 „Situația fluxurilor de trezorerie” prevede întocmirea situației respective prin metoda directă sau indirectă.	Situația fluxurilor de numerar se întocmește doar prin metoda directă, metoda indirectă nu se aplică.
Prezentarea informațiilor privind activitățile întrerupte	Conform IFRS 5 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte”, rezultatele activităților întrerupte trebuie prezentate separate în situația rezultatului global.	Raportarea nu prevede o alocare separată a indicatorilor aferenți operațiunilor întrerupte. Cu toate acestea, informațiile referitoare la operațiunile întrerupte trebuie dezvăluite în Nota explicativă la situațiile financiare.
Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste	IAS 29 „Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste” se aplică tuturor entităților a căror monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste.	Nu există reguli de recalculare a indicatorilor situațiilor financiare în cazul hiperinflației.
Utilizarea metodei impozitului amânat	Conform IAS12 „Impozitul pe profit” impozitul amânat este perceput la diferențele temporare (impozabile sau deductibile) apărute între valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii din situația poziției financiare și baza sa fiscală (valoarea atribuită activului sau datoriei în scopuri fiscale). Cheltuielile cu impozitul (venitul din impozit) reprezintă valoarea agregată privind impozitul curent și cel amânat inclusă în determinarea profitului sau pierderii pentru o perioadă.	Metoda impozitului pe venit amânat nu se aplică. Potrivit SNC „Cheltuieli” cheltuielile privind impozitul pe venit se determină prin metoda impozitului pe venit curent care prevede aplicarea la suma venitului impozabil a cotei impozitului stabilite în Codul fiscal. Venitul impozabil se calculează în conformitate cu regulile prevăzute în legislația fiscală.
Clasificarea leasingului	Conform IFRS 16 „Leasing” clasificarea leasing-ului în financiar și cel operațional se referă la locatori. Ei țin contabilitatea bazată pe distribuția riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate asupra bunului, care sunt împărțite între locator și locatar. Un leasing care transferă locatarului toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra unui activ se numește leasing financiar.	Tipul leasingului se stabilește în baza condițiilor contractuale și trebuie să fie identic pentru locator și locatar. La clasificarea contractului de leasing financiar este necesar respectarea cel puțin a uneia din următoarele condiții: a) transmiterea la locatar dreptului de proprietate asupra activului; b) raportul dintre termenul leasingului și durata de funcționare economică a activului transmis în leasing; c) suma plăților minime de leasing
<i>Imobilizări corporale și necorporale</i>		
Definiții	Conform IAS 16 „Mijloace fixe”, imobilizările corporale sunt elemente corporale destinate utilizării mai mult de o perioadă în procesul de producție sau furnizare de bunuri, prestare de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative. IAS 16 nu prevede limita valorii pentru mijloacele fixe.	SNC tratează mijloacele fixe ca imobilizări corporale transmise în exploatare, valoarea unitară a cărora depășește plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală, (actualmente 12 000 de lei) sau pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile.
	IAS 38 „Imobilizări necorporale” nu limitează componența imobilizărilor necorporale și nu stabilește direcțiile utilizării imobilizărilor necorporale	SNC „Imobilizări necorporale și corporale” definește tipurile de imobilizări necorporale: <ul style="list-style-type: none"> • imobilizări necorporale în curs de execuție – aflate în procesul de creare, modernizare și de pregătire pentru utilizare după destinație;

	IAS 38 delimitează imobilizări necorporale generate intern după faza de cercetare și faza de dezvoltare. Costurile de cercetare trebuie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate. Nu se recunoaște drept activ și fondul comercial generat intern deoarece nu este o resursă identificabilă controlată de entitate, al cărei cost poate fi evaluat cu fidelitate.	<ul style="list-style-type: none"> imobilizări necorporale în exploatare Costul de intrare al imobilizărilor necorporale create în cadrul entității include costurile efective suportate fără diferențiere în costuri de dezvoltare și de cercetare. Definiția fondului comercial generat intern lipsește
Amortizarea	Amortizarea se calculează începând cu luna în care activul este disponibil pentru utilizare. Amortizarea se încetează la prima dată dintre data când activul este clasificat drept deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat drept deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5 și data la care activul este derecunoscut. Se determină valoarea reziduală a unui activ.	Amortizarea unei imobilizări se calculează începând cu data transmiterii în utilizare sau cu prima zi a lunii care urmează după luna transmiterii în utilizare. Calcularea amortizării obiectului încetează la data expirării duratei de utilizare și/sau ieșirii obiectului sau începând cu prima zi a lunii care urmează după luna expirării duratei de utilizare și/sau ieșirii obiectului. Pentru imobilizările necorporale valoarea reziduală nu se determină.
Deprecierea	O pierdere din depreciere este valoarea cu care valoarea contabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar depășește valoarea sa recuperabilă (cea mai mare valoare dintre valoarea justă minus costurile asociate cedării și valoarea de utilizare).	Conform SNC, pierderea din depreciere reprezintă diferența cu care valoarea contabilă depășește valoarea justă minus costurile de vânzare a unui activ sau a unui grup de active. Valoarea de utilizare nu se determină din cauza lipsei valorii actualizate.
Reevaluarea	După recunoașterea inițială imobilizările pot fi evaluate prin aplicarea: modelului bazat pe cost sau modelului de reevaluare. Reevaluarea imobilizărilor necorporale este posibilă doar dacă există o piață activă. O parte din surplusul din reevaluare inclus în capitalurile proprii aferent imobilizărilor poate fi transferat direct în rezultatul reportat: la momentul încetării exploatării activului respectiv (ieșirii acestuia) sau pe măsura utilizării activului de entitate.	Nu este permisă reevaluarea imobilizărilor necorporale. Surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale se decontează prin transferul direct a sumei totale a acestuia la profitul nerepartizat la ieșirea obiectului reevaluat.
<i>Instrumente financiare: categorii de active financiare și de datorii financiare</i>		
Evaluarea	Conform IFRS 7 și IFRS 9, activele și datoriile financiare după recunoașterea inițială se clasifică în următoarele categorii: active și datorii financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere; active și datorii financiare evaluate la costul amortizat; active financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global.	Conform SNC „Creanțe și investiții financiare”, investițiile financiare în formă de valori mobiliare la data raportării se evaluează: la costul de intrare – valorile mobiliare neadmise spre tranzacționare pe piața reglementată; la costul ajustat – valorile mobiliare în formă de obligațiuni, valoarea de intrare a cărora diferă de valoarea lor nominală; la valoarea justă prin profit sau pierdere – valorile mobiliare admise spre tranzacționare pe piața reglementată. Conform SNC „Capital propriu și datorii”, datoriile se evaluează la valoarea nominală a acestora care urmează a fi achitate, inclusiv impozitele și taxele prevăzute de legislație
Aplicarea ratei dobânzii efective	Se prevede aplicarea ratei dobânzii efective inițiale pe durata de viață a unui instrument pentru toate activele și datoriile financiare. Creanța cu plată amânată se consideră un acord financiar, iar suma veniturilor care va fi recunoscută se determină prin actualizarea încasărilor viitoare.	Nu se utilizează metoda ratei dobânzii efective, dobânda se calculează prin metoda liniară, actualizarea nu se aplică.

Sursa: elaborat de autori în baza [5,6].

Menționăm, de asemenea, că în situațiile financiare întocmite în conformitate cu IFRS un loc aparte îi revine valorii actualizate. Anume ea satisface necesitățile investitorilor în informații financiare și de raportare calitative, întrucât deciziile investiționale se bazează pe principiile valorii în timp a banilor. În practica internațională, actualizarea este utilizată pentru testarea imobilizărilor la depreciere (IAS 36), la determinarea valorii juste în condiții de incertitudine (IFRS 13), la contabilizarea instrumentelor financiare (IFRS 7, IFRS 9), obligațiilor din planul de beneficii determinate (IAS 19), provizioanelor (IAS 37), operațiunilor aferente leasingului (IFRS 16) etc. Metoda demonstrează necesitatea de aplicare a actualizării și în practica entităților autohtone care întocmesc situațiile financiare conform SNC. Drept urmare, utilizatorii interesați de raportarea datelor vor primi informații calitativ mai fiabile și veridice despre faptele actuale din viața economică a entităților și posibilele consecințe ale acestora.

Aplicarea IFRS în sistemul contabil din Polonia

În țările dezvoltate condițiile aplicării IFRS sunt asociate cu necesitatea de a oferi accesul investitorilor și acționarilor la informațiile privind poziția și rezultatele financiare ale companiilor. În această ordine de idei, practica internațională denotă că situațiile financiare conform IFRS sunt disponibile pentru investitorii și acționarii companiilor din 168 de jurisdicții care reprezintă peste 98 % din PIB-ul mondial și, prin urmare, oferă o imagine exactă privind adoptarea IFRS la nivel global. Mai mult decât atât, analiza jurisdicțiilor în funcție de numărul companiilor listate demonstrează că din cele aproximativ 49 000 de companii naționale listate pe cele 93 de burse majore de valori mobiliare din lume, peste 29 000 aplică IFRS [4].

În țările UE cerința de a întocmi situațiile financiare în conformitate cu IFRS este prevăzută pentru societățile comunitare participante la piețele financiare, scopul adoptării IFRS fiind de a asigura funcționarea eficientă și rentabilă a piețelor de capital din UE și a pieței interne [12].

În sistemul de contabilitate din Polonia schimbări fundamentale au avut loc la data de 29.09.1994, când a fost adoptată Legea contabilității bazată pe directivele UE și fundamentele conceptuale ale IFRS. În rezultatul reformelor efectuate, ținând cont de realitățile unei economii de piață, ulterior au fost aduse modificări în Legea contabilității, care a inclus prevederile IFRS [7]. Obligația de a aplica IFRS a apărut după aderarea Poloniei la UE și adoptarea Regulamentului (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19.07.2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate, publicat în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene nr. L 243/1 din 11.09.2002 [17]. Începând cu anul 2005, companiile ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate pe o piață reglementată din UE trebuie să aplice IFRS la prezentarea situațiilor financiare consolidate. Această obligație poate fi extinsă atât la situațiile financiare anuale individuale, cât și la companiile necotate. Din momentul intrării în vigoare a reglementărilor menționate mai sus au avut loc discuții teoretice și studii empirice asupra consecințelor întocmirii de către companiile poloneze a situațiilor financiare conform IFRS. Studiul efectuat de cercetătorii Klimczak K. și Wachowicz A. a confirmat că din perspectiva investitorilor adoptarea IFRS contribuie la creșterea sferei de acoperire (45% din totalul răspunsurilor), transparenței (45%), utilității (55%) și comparabilității (82%) informațiilor din situațiile financiare. Astfel, potrivit respondenților tranziția la IFRS a îmbunătățit gama de dezvăluiri/transparență/utilitate/comparabilitate „foarte mult” sau „destul de mult” [11].

Cu toate acestea, în practică, companiile care nu sunt obligate să prezinte situațiile financiare în format IFRS-UE, de regulă, le întocmesc în baza actelor normative naționale în conformitate cu Legea contabilității [7] și standardele naționale [8]. Până în prezent, Comitetul pentru Standarde de Contabilitate (în continuare – KSR) care funcționează în cadrul Ministerului Finanțelor al Poloniei a emis 15 standarde naționale de contabilitate și 9 regulamente (poziții) care pot fi utilizate la ținerea contabilității și raportarea financiară. Scopul acestora este de a explica reglementările și aspectele complicate din domeniul contabil care nu sunt acoperite de prevederile Legii contabilității [14].

În tabelul 2 este prezentată listă standardelor naționale privind reglementarea contabilității din Polonia și obiectivele succinte ale acestora [8].

Tabelul 2. Lista SNC (KSR) adoptate de către Comitetul pentru Standarde de Contabilitate din Polonia

Denumirea SNC (KSR)	Rezoluția KSR pentru adoptare	Scopul și domeniul de aplicare
SNC (KSR) 1 „Fluxul de numerar”	12.09.2017	Stabilirea regulilor detaliate pentru întocmirea situației fluxurilor de numerar, asigurând volumul minim de informații prevăzut în anexa 1 la Legea contabilității. De asemenea, conține reguli specifice pentru întocmirea unei situații consolidate a fluxurilor de numerar.
SNC (KSR) 2 „Impozitul pe venit”	22.06.2010	Definirea principiilor recunoașterii, măsurării și prezentării creanțelor și datoriilor privind impozitul pe venit, precum și a creanțelor și datoriilor privind impozitul pe venit amânat pentru care entitatea este contribuabil, stabilirea principiilor dezvăluirii informațiilor aferente în declarații.
SNC (KSR) 3 „Serviciile de construcții în derulare”	10.04.2018	Definirea regulilor de determinare a veniturilor și cheltuielilor din contractele de construcții nefinalizate, stabilirea modului de prezentare și dezvăluire a informațiilor necesare în situațiile financiare.
SNC (KSR) 4 „Deprecierea activelor”	14.02.2012	Specificarea regulilor de determinare și recunoaștere în contabilitate și situațiile financiare a deprecierei valorii contabile a activelor entității, cauzate de pierderea parțială sau totală a capacității de a genera beneficii economice. Se aplică tuturor activelor entității.
SNC (KSR) 5 „Leasing și închiriere”	10.04.2018	Precizarea principiilor de măsurare și recunoaștere în registrele contabile, precum și de prezentare și dezvăluire în situațiile financiare a activelor, datoriilor, costurilor și veniturilor rezultate din contractele de leasing și închiriere. Se aplică tuturor tipurilor de contracte de leasing și închiriere și oricărui contract similar, precum și părților la contractul de închiriere (finanțatori și utilizatori) care nu aplică simplificările prevăzute din Legea contabilității.
SNC (KSR) 6 „Provizioanele, angajamentele, datoriile contingente”	04.03.2014	Se aplică recunoașterii, evaluării, prezentării și dezvăluirii în situațiile financiare a provizioanelor, a cheltuielilor acumulate și a datoriilor contingente.
SNC (KSR) 7 „Modificări ale principiilor (politicii) contabile, estimărilor, corectarea erorilor, evenimente ulterioare datei bilanțului - recunoaștere și prezentare”	13.11.2018	Specificarea regulilor de recunoaștere prin operațiuni continue în registrele contabile și situațiile financiare anuale a efectelor modificărilor principiilor (politicilor) contabile, modificărilor estimărilor, precum și corecțiile erorilor, inclusiv cele efectuate în exercițiile financiare anterioare, și evenimentele survenite după data bilanțului, conform prevederilor Legii contabilității.
SNC (KSR) 8 „Activități de dezvoltare”	10.11.2020	Are ca obiectiv stabilirea principiilor de recunoaștere, măsurare și prezentare a activelor, datoriilor, veniturilor și costurilor, precum și a rezultatului financiar al activităților de dezvoltare imobiliară, indiferent de forma juridică a acestei activități, inclusiv a celor desfășurate prin continuarea operațiunilor speciale.
SNC (KSR) 9 „Raport de activitate”	10.12.2017	Raportul de activitate este un raport descriptiv și numeric, poartă un caracter individualizat, deoarece reflectă specificul operațiunilor entității prin furnizarea către utilizatori a informațiilor semnificative care completează situațiile financiare cu informațiile suplimentare ce facilitează evaluarea entității - activitățile, intențiile acesteia și perspectivele de dezvoltare.
SNC (KSR) 10 „Acordurile de parteneriat public-privat și contractele de concesiune pentru lucrări sau servicii”	12.06.2017	Definirea principiilor evaluării și recunoașterii în contabilitate, precum și prezentării în situațiile financiare a informațiilor privind activele, pasivele, veniturile și costurile rezultate din contractele de parteneriat public-privat și contractele de concesiune pentru lucrări sau servicii de construcții. Standardul se aplică în cazul contractelor al căror obiect este cooperarea în comun, pe termen lung, între o parte publică și una privată.
SNC (KSR) 11 „Mijloace fixe”	03.04.2017	Explică principiile de recunoaștere, măsurare și derecunoaștere a mijloacelor fixe și a activelor în curs de execuție, inclusiv decontarea

		amortizării sau răscumpărarea activului, precum și regulile de prezentare și dezvăluire a informațiilor în situațiile financiare ale entității.
SNC (KSR) 12 „Activitatea agricolă”	27.03.2018	Dezvăluirea principiilor (politicilor) contabile cu privire la activitatea agricolă și, în special, la evaluarea și recunoașterea activelor biologice și a produselor nebiologice, veniturilor și cheltuielilor ale activității agricole, precum și la prezentarea informațiilor privind activitatea agricolă în situațiile financiare.
SNC (KSR) 13 „Costul de producție ca bază pentru evaluarea produsului”	16.05.2019	Definirea principiilor și politicilor contabile utilizate pentru determinarea costului de producție ca bază pentru evaluarea produselor. Se aplică entităților care desfășoară activități de realizare a stocurilor de produse.
SNC (KSR) 14 „Continuitatea activității și contabilitatea entităților în lipsa continuității activității”	06.07.2021	Favorizează aplicarea prevederilor Legii contabilității în situații legate de adoptarea sau nu a ipotezei continuității activității, inclusiv întocmirea situațiilor financiare, atunci când presupunerea continuității activității nu este justificată.
SNC (KSR) 15 „Veniturile din vânzarea produselor, semifabricatelor, mărfurilor și materialelor”	07.06.2022	Definirea principiilor contabile aplicate la recunoașterea, măsurarea, prezentarea și dezvăluirea veniturilor din vânzarea de produse, semifabricate, bunuri și materiale, precum și a unor costuri aferente încheierii și executării contractului de vânzare.

Sursa: întocmit de autori în baza SNC (KSR) actualizate [8].

Aplicarea reglementărilor nominalizate favorizează adoptarea de către entități a unor soluții relevante pentru prezentarea fiabilă și clară a proprietății și poziției financiare și a rezultatului financiar, în conformitate cu reglementările contabile. Principiile adoptării acestora sunt descrise detaliat la punctele 3.2.1-3.2.8 din SNC (KSR) nr. 7 „Modificări ale principiilor (politicii) contabile, estimărilor, corectarea erorilor, evenimente ulterioare datei bilanțului - recunoaștere și prezentare” [14].

Menționăm că în sistemele contabile ale Poloniei și Republicii Moldova aplicarea IFRS nu exclude și nu denaturează prevederile SNC (KSR), întrucât scopul standardelor internaționale este axat pe dezvoltarea sistemelor naționale de contabilitate și raportare financiară prin implementarea directă a IFRS sau datorită convergenței acestora cu normele contabile naționale.

Concluzii

Nivelul actual de dezvoltare a contabilității și raportării financiare în Republica Moldova se caracterizează prin îmbunătățirea cadrului legal în baza Directivelor UE și a prevederilor IFRS. Influența globală a IFRS în ultimii ani a devenit atât de puternică, încât acestea sunt percepute ca o legislație contabilă supranațională, deși în fiecare țară aplicarea obligatorie sau benevolă a lor este prevăzută de reglementările naționale. Prin aplicarea IFRS se asigură funcționarea și dezvoltarea eficientă a pieței de capital, atragerea surselor de finanțare, iar disponibilitatea raportării financiare fiabile face posibilă evaluarea realistă a resurselor și prezicerea consecințelor diferitor decizii. Totodată, adoptarea IFRS simplifică interacțiunea cu partenerii străini, sporește reputația de afaceri a entităților și valoarea de piață a acestora.

Cercetarea realizată ne-a permis să constatăm aplicarea atât în Republica Moldova, cât și în Polonia, pentru categorii diferite de entități, a cadrului normativ național de reglementare al contabilității și raportării financiare (elaborat în baza prevederilor Directivelor Europene și IFRS) și a celui internațional (bazat pe IFRS). Cu toate acestea, contabilitatea practică se confruntă cu diverse probleme care necesită soluționare rezonabilă și echilibrată, astfel va fi eliminată inconsecvența regulilor IFRS cu normele SNC privind structura, forma și conținutul reglementărilor. În acest context nu poate fi trecută cu vederea experiența acumulată în asigurarea comparabilității internaționale a situațiilor financiare întocmite de către entitățile din diferite țări. Realizarea unor abordări comune cu privire la transparența, completitudinea, fiabilitatea și operativitatea informațiilor situațiilor financiare sporește gradul de încredere a investitorilor, reduce riscurile financiare și asigură adoptarea deciziilor economice eficiente.

Bibliografie

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. Monitorul Oficial nr. 1-6 art. 22 din 05.01.2018 [citată 04.04.2023]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#
2. Conceptual Framework for Financial Reporting 2018 [citată 03.04.2023]. <https://www.hkicpa.org.hk/-/media/HKICPA-Website/Members-Handbook/volumeII/framework18.pdf>
3. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare individuale și consolidate. În: *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* L 182/19 din 29.06.2013.[citată 04.04.2023]. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=BG>
4. Financial Reporting Standards for the World Economy [citată 03.04.2023]. Disponibil: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/>.
5. Standardele Internaționale de Raportare Financiară la situația din 01.01.2018 [citată 03.04.2023]. Disponibil: <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport>.
6. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al RM nr.118 din 06.08.2013 În: Monitorul Oficial nr. 233-237 din 22.10.2013[citată 02.04.2023]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro
7. Ustawa o Rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Opracowano na podstawie: t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120, 295.) [citată 05.04.2023]. Disponibil: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19941210591/U/D19940591Lj.pdf>
8. Krajowe Standardy Rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. [citată 02.04.2023]. Disponibil: <https://www.gov.pl/web/finanse/krajowe-standardy-rachunkowosci>
9. BĂDICU, G., BĂRBIERU A. Studiu privind aplicarea IFRS în entitățile din Republica Moldova. În: *Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători*, Ed. a 2-a, 15 martie 2018 : Culegere de articole științifice – Chișinău : ASEM, 2018., pp. 69-80. ISBN 978-9975-75-923-6. [citată 04.04.2023]. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_con_15.03.18.pdf
10. GRIGOROI L. The IFRS in the Republic of Moldova: advantages of application and obstacles of implementation. În: *Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты* :материалы междунар. науч.-практ. конференции, посвященной 20-летию финансово-экономического фак. (Новополоцк, 25-26 окт. 2012 г.) : в 2 ч. - Новополоцк : ПГУ, 2012.- Ч.1. - pp.81-84. [citată 03.04.2023]. Disponibil: https://elib.psu.by/bitstream/123456789/20188/1/Grigoroil%20L_%D1%8181-84.pdf
11. KLIMCZAK K. , WACHOWICZ A. The benefits and costs of IFRS implementation in Poland – the investors' perspective. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Stowarzyszenie Księgowych* tom 95 (151), 2017, pp. 163–181 [citată 05.04.2023]. Disponibil: file:///D:/Downloads/The_benefits_and_costs_of_IFRS_impl.pdf
12. LAZAROWICZ E., GIEDROYC M. The effects of IFRS implementation in Poland. Pilot research. În: *Managing Innovation and Diversity in Knowledge Society Through Turbulent Time: proceedings of the MakeLearn and TIIM Joint International Conference*, Rumânia, Timisoara, 25-27 may 2016 [citată 03.04.2023]. Disponibil: <http://www.toknowpress.net/ISBN/978-961-6914-16-1/papers/ML16-055.pdf>
13. LAZARI, L., MALININ T. Trecerea de la SNC la IFRS. Puncte forte pentru adoptarea IFRS. În: *Simpozion Științific Internațional al Tinerilor Cercetători* , Ed. Ediția a XVII-a, 24-25 aprilie 2019, Chișinău, 2019, Ediția 17, pp. 101-103. ISBN 978-9975-75-961-8. [citată 04.04.2023]. Disponibil: https://ase.md/files/publicatii/epub/simp_04.19_teze.pdf
14. PRZYBYSZEWSKA D. Krajowe standardy i stanowiska dotyczące rachunkowości. În: *Gazeta Podatkowa* nr 52 (1823) z dnia 2021-07-01, str.12[citată 04.04.2023]. Disponibil: <https://www.pit.pl/ksiegowosc/krajowe-standardy-i-stanowiska-dotyczace-rachunkowosci-1005719>
15. NEDERIȚA, A. Aspecte generale privind aplicarea IFRS pe teritoriul Republicii Moldova. În: *Contabilitate și audit* nr. 6, 2019, pp.18-22 ISSN: 1813-4408.
16. NEDERIȚA, A. POPOVICI, A. Armonizarea cadrului normativ al contabilității și raportării financiare din Republica Moldova cu acquis-ul comunitar. În: *Economica*, 2018, nr.3 (105) pp.57-68. ISSN: 1810-9136 [citată 04.04.2023]. Disponibil:

- https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/519/Nederita-A_Popovici-A_%20ec_2018_3.pdf?sequence=1&isAllowed=y
17. RAPORT AL COMISIEI CĂTRE PARLAMENTUL EUROPEAN ȘI CONSILIU privind activitățile Fundației IFRS, ale EFRAG și ale PIOB în 2017 [citat 04.04.2023]. Disponibil: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/RO/COM-2018-705-F1-RO-MAIN-PART-1.PDF>
 18. TABĂRĂ, N. Sisteme contabile comparate. Ediția a II-a. Iași: TipoMoldova, 2014. 384 p. ISBN 978-606-676-454-4
 19. ȚURCANU V., GOLOCEALOVA I. Contabilitatea în Republica Moldova între IFRS și Directivele UE. În: *25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic*. Conferința științifică internațională. Chișinău: S.n., 23-24 septembrie 2016, pp.200-206. [citat 05.04.2023]. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/200-206.pdf
 20. ЮЗЕФАЛЬЧИК И. МСФО и возможности их применения при совершенствовании системы учета и отчетности. În: *Банковский вестник*, 2017. с. 16-26 [Citat 05.04.2023]. Disponibil: <https://www.nbrb.by/bv/articles/10399.pdf>

INFLUENȚA ALTOR ELEMENTE ALE REZULTATULUI GLOBAL ASUPRA
PERFORMANȚEI COMPANIILOR COTATE LA BVB

INFLUENCE OF OTHER ELEMENTS OF THE COMPREHENSIVE INCOME ON
THE PERFORMANCE OF LISTED BSE COMPANIES

CZU: 657.372.12:005.332.1(498)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.13>

Maria GROSU¹,
Camelia MIHALCIUC²,

¹Faculty of Economics and Business Administration,
„Alexandru Ioan Cuza“ University of Iasi, Romania

E-mail: maria.grosu@uaic.ro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5185-4717>

²Faculty of Economic, Administration and Business,
„Stefan cel Mare“ University of Suceava, Romania

E-mail: camelia.mihalciuc@usm.ro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5598-5829>

Abstract. Performance takes various forms, and for each individual user, the degree of relevance of these forms is very likely to differ, which leads to the importance of measuring the concept of performance from several angles. Very often, the net result obtained by entities is not sufficient in measuring performance and does not fully reflect the entity's ability to create value for its shareholders, the performance in general to its shareholders, the performance in general of a high character of subjectivity, by the fact that it depends on the interests and goals pursued by users of the information. In the composition of the comprehensive income, we find those expenses, gains, revenues and losses that are excluded from the net result, these elements are usually identified in other elements of the comprehensive income when they have not yet been realized, giving the management or imagine more comprehensive of the situation companies' finances. Starting from these considerations, the main objective of the work is to analyze the influence of other global result elements on the final comprehensive income, for a sample of 41 entities listed on the BSE, entities that present information on other elements in the financial statements for 2021 of overall result.

Keywords: Financial Performance, Comprehensive Performance, Financial Result, Comprehensive Income, BSE.

JEL Classifications: M41, M48

Introducere

Printre cele mai importante obiective ale situațiilor financiare, se evidențiază oferta de informații care oglindesc performanța entităților, care să răspundă cerințelor unei plaje diversificate de utilizatori. Conceptul de performanță, vizează în general rezultatul final obținut în urma desfășurării unei activități, asociat fie cu un rezultat pozitiv, fie cu succesul obținut într-un anumit domeniu (Grosu, Mihalciuc, Munteanu, 2022). Astfel, reperul de referință în procesul de măsurare a performanței financiare a fost considerat profitul, însă de-a lungul timpului, și-au făcut loc și alte concepte relevante. Legat de rezultatul global, se apreciază că acesta reflectă performanța globală, însă doar în măsura în care sunt luate în calcul câștigurile și pierderile care curpind beneficiile economice și care nu cuprind plusurile generate de creșterea prețurilor activelor (Tabără, Dicu, 2011, p. 369). De asemenea, capacitatea companiilor de a crea valoare la nivelul întregii activități desfășurate pentru toți deținătorii de interese reprezintă un factor edificator în apariția conceptului de rezultat global (Mihalciuc, Grosu, 2022; Grosu, Mihalciuc, 2023), performanța globală vizând în esență satisfacerea părților interesate, în principal a clienților și acționarilor, precum și inițierea diverselor acțiuni sociale, filantropice și de protecție a mediului, încadrate în conceptul de responsabilitate socială corporativă (Mihalciuc, Cibotariu, 2009, pp. 430-436; Mihalciuc, Apetri, 2017; Mihalciuc, Grosu, Apetri, 2020).

Performanța, ca principală variabilă de evaluare, arată în general, nivelul de dezvoltare al unei companii, acest concept evoluând în timp către o abordare globală axată atât pe factori financiari, cât și non-financiari, cu impact asupra valorii unei companii care se referă la elemente de acțiuni care vizează responsabilitatea socială (Grosu, Mihalciuc, 2015; Mihalciuc, Grosu, Apetri, 2020; Mihalciuc, Grosu, 2022; Mihalciuc et al., 2022). În previziunile legate de evoluția viitoare a performanței companiilor, indicatorii tradiționali au o relevanță din ce în ce mai scăzută (Mihalciuc, Apetri, 2019), conținutul informațional al acestora nu fac referire la costul capitalurilor investite în afaceri, reflectând doar efectele generate de utilizarea acestor capitaluri (Horomnea, 2009, p. 235). În contextul informațiilor prezentate despre conceptul de performanță, reamintim complexitatea procesului de măsurare ale acestuia și necesitatea care curge în privința determinării performanței pe baza mai multor indicatori, nu doar a rezultatelor nete sau globale (Grosu, Mihalciuc, Munteanu, 2022; Grosu, Mihalciuc, 2023). De exemplu, investitorii actuali sau potențiali sunt preocupați mai ales de riscurile interente și de rentabilitatea asociată investițiilor pe care le fac sau le vor face și au nevoie de informații care să le permită estimarea acestor mărimi (Marchini, P., L., D'Este, C., 2015).

1. Revizuirea literaturii cu privire la rezultatul exercițiului și a rezultatului global

În determinarea rezultatului exercițiului, se urmărește efectuarea diferitelor calcule intermediare de determinare a rezultatului din exploatare, a rezultatului financiar și rezultatului net al exercițiului.

Rezultatul din exploatare oglindește în mărime absolută rentabilitatea activității curente desfășurată în cadrul unei entități și se obține ca diferență între ansamblul veniturilor degajate din activitatea de exploatare și ansamblul cheltuielilor antrenate în această activitate de exploatare. De cele mai multe ori, rezultatul din exploatare prezintă cea mai ridicată pondere în rezultatul brut al exercițiului și caracterizează capacitatea unde entități de a obține beneficii economice prin desfășurarea activității de exploatare (Toma, 2018, p. 190.).

Veniturile și cheltuielile de exploatare sunt generate prin derularea de tranzacții asociate activității normale a entităților, fiind considerate cele mai reprezentative pentru acestea. *Cheltuielile de exploatare* sunt antrenate de activitatea curentă, obișnuită a entității care presupune importante eforturi materiale, financiare și bănești, impuse și generate în vederea realizării obiectului de activitate specific entității, prezentând caracter de permanentă. Grupele principale de cheltuieli de exploatare sunt: cele privind stocurile, cheltuielile cu serviciile executate de terți, cele generate de obligațiile de plată privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, cheltuielile cu personalul, dar și alte cheltuieli din exploatare (OMFP nr. 470/2018; OUG nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, MO nr. 885/11.2017). În legătură cu *veniturile din exploatare*, acestea sunt generate, de desfășurarea activității curente a entității, iar prin realizarea obiectului de activitate se impune existența acestei categorii de venituri care au la rândul lor caracterul de permanentă, comun cheltuielilor de exploatare (Istrate, 2015, p. 27). Principalele categorii de venituri de acest fel sunt: cele care dau conținut cifrei nete de afaceri; cele asociate costului de producție; cele antrenate de producția de imobilizări (considerate venituri intermediare, întrucât au rolul de a compensa sau regla efectul unor cheltuieli asupra rezultatului contabil, în timp ce ansamblul celorlalte venituri sunt considerate finale (Horomnea, 2009, p. 231; Horomnea et al, 2015, p. 84); veniturile din subvenții pentru exploatare; și alte venituri care se obțin în activitatea de exploatare (OMFP nr. 470/2018; OUG nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, MO nr. 885/11.2017).

Operațiunile desfășurate de entități, în cele mai multe cazuri, nu se reduc la activitatea de exploatare care caracterizează obiectul de activitatea, ci se propagă și în domeniul financiar. Activitatea financiară se referă la operațiunile de plasare temporară a capitalurilor disponibile ale entităților sau de cele de atragere în entități a capitalurilor excedentare ale altor persoane fizice sau juridice (Toma, 2018, p.506). *Cheltuielile financiare* sunt cele generate prin desfășurarea activității financiare de entități și se concretizează în: pierderi de creanțe legate de participării; valorile de intrare a

imobilizărilor cedate; diferențe nefavorabile la investițiile cedate pe termen scurt dintre prețul de vânzare și valoarea acestora de intrare; diferențe nefavorabile de curs valutar; dobânzi datorate asociate împrumuturilor primite; sconturi acordate furnizorilor, dar și alte cheltuieli financiare (Toma, 2018, p.464). *Veniturile financiare* sunt o consecință a desfășurării de către entități a activității financiare și includ: veniturile generate din deținerea de immobilizări și de efectuarea de investiții financiare pe termen scurt; dobânzile aferente creanțelor immobilizate deținute; prețul de vânzare al immobilizărilor de natură financiară cedate; diferența favorabilă asociată investițiilor deținute pe termen scurt și ulterior cedate, dintre prețul de vânzare și valoarea contabilă ale acestora; diferențele favorabile de curs valutar; dobânzile de primit legate de împrumuturile acordate pe termen scurt și de disponibilitățile păstrate în conturile bancare; sconturile primite de la furnizori sau alți creditori, dar și alte venituri financiare (Toma, 2018, p.496).

Rezultatul financiar reflectă politica financiară adoptată de entități, întrucât înglobează elemente care caracterizează metodele prin care acestea își procură și repartizează fondurile. Scopul principal al politicilor financiare este creșterea capitalului economic cu ajutorul unor metode conforme cu obiectivele de creștere și rentabilitate ale entităților. Acest rezultat pune în evidență impactul deciziilor financiare luate de conducerea entităților asupra rezultatului net al acestora. Acest rezultat apare în CPP fie sub formă de profit, fie sub formă de pierdere de natură financiară și, de cele mai multe ori, nu prezintă o pondere relevantă în rezultatul exercițiului (Popa, 2011, p. 303).

Rezultatul net al perioadei de raportare, fie el sub formă de profit sau sub formă de pierdere netă este acela care rămâne la îndemâna entităților după închiderea exercițiului. Rezultatul net se determină prin deducerea din profitul brut al impozitului pe profit sau ale altor cheltuieli cu impozitul. *Rezultatul brut* al perioadei de raportare se prezintă ca o sumă a rezultatului exploatarei și a rezultatului financiar, nefiind impactat de politica fiscală a entității, oglindind practic performanța obținută la nivelul întregii activități desfășurate pe parcursul unei perioade, purtând din aceste considerente și denumirea de rezultat înainte de impozitare.

În general pentru utilizatori, dintre cele două categorii de rezultate care compun rezultatul brut, cel generat de activitatea de exploatare prezintă o importanță superioară rezultatului financiar al exercițiului. Întrucât înglobează principalele elemente referitoare la activitatea de bază ale entităților, rezultatul exploatarei este privit ca un indicator care caracterizează într-un mod absolut capacitatea managementului de a gestiona întreaga activitate (Gurău, 2017, p. 50).

Prin compararea mărimilor cheltuielilor a veniturilor se sintetizează ansamblul operațiilor care au avut loc și prin intermediul cărora s-a format rezultatul exercițiului la care se face raportarea. Astfel, dacă în situația poziției financiare, respectiv în Bilanț, rezultatul net al exercițiului este doar constatat, prin intermediul Contului de profit și pierdere acesta este explicat (Horomnea et al, 2015, p. 399). Pentru profitul generat din desfășurarea activității, entitățile sunt obligate, conform normelor legislative, să verse la bugetul statului un impozit pe profit (*Legea nr. 227/2015*). Cheltuiala cu această sarcină bugetară este prezentată în mod distinct în raportările contabile și marchează o probabilitate referitoare la componența elementelor pe baza căreia s-a determinat, respectiv că profitul în cauză să fie rezultatul atât a componentelor de exploatare, cât și a componentelor financiare (Gurău, 2017, p. 84). *Impozitul pe profit* datorat bugetului de stat este principala formă de prelevare asupra veniturilor și a patrimoniului entităților, având ca scop final acoperirea cheltuielilor publice, și se reglementează numai prin lege, având un caracter obligatoriu, nerambursabil, care nu presupune contraprestații imediate din partea statului (Bogdănescu, 2017, p. 7).

Pentru determinarea impozitului pe profit, entitățile românești ajustează sau corectează rezultatul brut cu toate elementele deductibile și nedeductibile care diminuează sau majorează baza de impozitare. Această etapă are drept consecință stabilirea unei baze de impozitare, denumită și rezultat fiscal sau impozabil al exercițiului. *Rezultatul fiscal* este determinat extracontabil și se prezintă ca o diferență dintre veniturile și cheltuielile recunoscute conform reglementărilor contabile, însă din care se scad acele elemente de venituri considerate neimpozabile, dar și acele deduceri fiscale și la care se adună acele elemente de cheltuieli considerate nedeductibile. La determinarea rezultatului fiscal sunt luate

în considerare și pierderile fiscale care, conform prevederilor legislative, se recuperează. Dacă rezultatul fiscal este pozitiv, acesta este considerat profit impozabil, iar dacă este negativ, reprezintă pierdere fiscală (*Legea nr. 227/2015*).

În ceea ce privește rezultatul global, în cadrul acestuia sunt prezentate acele cheltuieli, câștiguri, venituri și pierderi care sunt excluse din rezultatul net. Aceste elemente apar de obicei în alte elemente de rezultat global atunci când nu au fost încă realizate.

În literatura de specialitate se consideră că alte elemente ale rezultatului global au rolul de a oferi conducerii o imagine mai cuprinzătoare a situației financiare a entităților (Gazzola, P., Amelio., S., 2014, p.3).

Componentele rezultatului global care nu se includ în tradiționalul rezultat net tind să fie mai volatile decât cele ale rezultatului net. Rezultatul global include elemente precum câștigurile și pierderile din investiții nerealizate asociate anumitor titluri; câștiguri și pierderi nerealizate pentru instrumentele derivate utilizate în acoperirea fluxurilor de numerar; câștiguri și pierderi legate de pensii și alte prestații post-angajare, ajustări ale conversiei în valută a tranzacțiilor din țări străine, reevaluarea imobilizărilor corporale, etc. (Gazzola, P., Amelio., S., 2014, p.3).

2. Influența altor elemente de rezultat global asupra rezultatului global final al companiilor

Pentru analiza influenței altor elemente de rezultat global asupra rezultatului global final, autorii au avut în vedere inițial un eșantion de 66 de entități listate la BVB, dar prin excluderea după anumite criterii ale entităților care nu au prezentat în cadrul situațiilor financiare pentru anul 2021, informații privind alte elemente de rezultat global sau valoarea elementelor era nulă, neexistând diferențe între rezultatul global și cel net, eșantionul avut în vedere s-a raportat în final la 41 de companii. Astfel, reprezentarea grafică din figura nr. 1 este relevantă, pentru evidențierea impactului altor elemente de rezultat global asupra rezultatului global final.

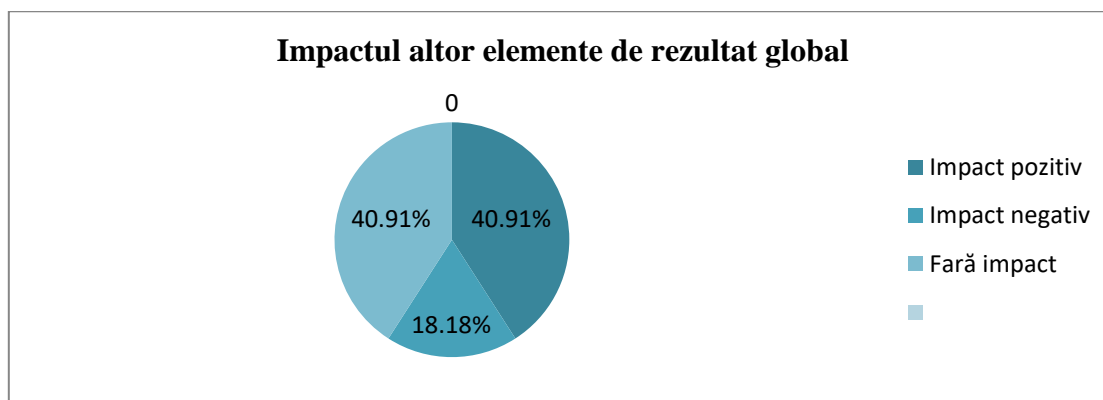


Figura nr. 1. Impactul altor elemente de rezultat global

Sursă: Prelucrări proprii pe baza datelor colectate din situațiile financiare anuale pe anul 2021.

Din figura nr. 1, putem observa că din eșantionul entităților analizate, care prezintă informații privind alte elemente ale rezultatului global, pentru 27 dintre acestea, respectiv 40,91%, regăsim un impact favorabil și duc la creșteri ale rezultatului global față de rezultatul net al perioadei. Pentru 18,18% însă, alte elemente de rezultat global impactează nefavorabil rezultatul global și duc la înregistrarea de diminuări ale rezultatului global față de cel net.

Din structura eșantionului în funcție de domeniul de activitate, peste 50% dintre entități activează în *Industria Prelucrătoare*, aproximativ 10% în *Industria Extractivă*, iar restul de 40% în alte domenii. O analiză a primelor cinci companii, care prezintă modificări semnificative asupra rezultatului global poate fi văzută în centralizatorul din Tabelul 1.

Tabelul 1. Top 5 entități cu modificări pozitive semnificative asupra rezultatului global

Nr. crt.	Entitate	Cod BVB	Rezultat net (RON)	Rezultat global (RON)	RG vs. RN
1	SANTIERUL NAVAL ORSOVA S.A	SNO	-153.870,00	2.879.694,00	1871,51%
2	CONDMAG S.A.	COMI	-3.805.863,00	2.830.319,00	337,12%
3	ELECTROMAGNETICA SA	ELMA	-15.228.228,00	26.890.681,00	176,58%
4	CEMACON SA	CEON	54.850.949,00	72.079.018,00	131,45%
5	MECANICA CEAHLAU	MECF	1.720.446,00	2.237.560,00	130,06%
	TOTAL		37.383.434,00	116.917.272,00	

Sursă: Prelucrări proprii pe baza datelor colectate din situațiile financiare anuale pe anul 2021

În Tabelul 1 sunt prezentate cele mai relevante creșteri generate de alte elemente ale rezultatului global. Alte elemente ale rezultatului global însă, conduc și la diminuări semnificative, nu doar la creșteri, cele mai afectate companii din eșantionul analizat din prisma altor elemente de rezultat global fiind prezentate în Tabelul 2.

Tabelul 2. Top 5 entități cu modificări negative semnificative asupra rezultatului global

Nr. crt.	Entitate	Cod BVB	Rezultat net (RON)	Rezultat global (RON)	RG vs. RN
1	VES SA	VESY	-5.835.990,00	-27.499.546,00	-371,21%
2	S.N.G.N. ROMGAZ S.A.	SNG	1.962.509.237,00	1.933.648,00	-99,90%
3	SOCEP S.A.	SOCP	10.803.091,00	4.294.898,00	-60,24%
4	SIF HOTELURI SA	CAOR	4.592.658,00	2.262.639,00	-50,73%
5	PREBET SA AIUD	PREB	4.201.615,00	2.201.615,00	-47,60%
			1.976.27.611,00	-16.806.746,00	

Sursă: Prelucrări proprii pe baza datelor colectate din situațiile financiare anuale pe anul 2021

Impactul mediu al altor elemente de rezultat global reprezintă o creștere de aproximativ 190%. Doar șase entități ale eșantionului, respectiv 15% prezintă creșteri ale rezultatului global față de cel net peste această medie.

Pentru cele 41 de entități analizate am identificat o frecvență de apariție a surselor încadrate la alte elemente ale rezultatului global. Unele entități prezintă situația rezultatului global într-un mod detaliat, pe când altele cumulează toate elementele rezultatului global pe o singură linie sub denumirea *Alte elemente ale rezultatului global*. Cu toate acestea, autorii au considerat relevant prezentarea informațiilor privind frecvența apariției acestor elemente pe care am condensat-o în Tabelul 3.

Tabelul 3. Frecvența apariției surselor de Alte elemente ale rezultatului global

Nr. crt.	Element al rezultatului global	Număr apariții
2	Impozitul amânat aferent altor elemente ale rezultatului global	17
5	Câștiguri / (pierdere) din reevaluarea terenurilor și construcțiilor	14
2	Câștiguri/(pierderi) actuariale din actualizarea provizionului pentru beneficiile salariaților	11
6	Impozite amânate aferente reevaluării	11

1	Alte elemente ale rezultatului global	9
7	Câștiguri sau pierderi din activele financiare disponibile spre vânzare	8
8	Trasferuri rezervei din reevaluare impozitate la rezultat reportat	6
4	Câștiguri/(pierderi) din actualizarea beneficiilor de pensionare	4
TOTAL APARIȚII		80

Sursă: Prelucrări proprii pe baza datelor colectate din situațiile financiare anuale pe anul 2021

Putem observa pe baza Tabelului 3. că cele mai frecvente elemente recunoscute de entitățile din eșantion în anul 2021 și care influențează rezultatul global, sunt cele asociate reevaluării imobilizărilor. Cu o frecvență ridicată apar în situațiile financiare și elementele asociate beneficiilor de pensionare. Câștigurile și pierderile de curs valutar generate de conversia operațiunilor în străinătate, precum și categoria altor elemente de rezultat global prezintă frecvențe ridicate de apariție, pe când cele referitoare la instrumentele de acoperire împotriva riscurilor ori la cele evaluate la valoare justă prin intermediul altor elemente de rezultat global, prezintă cea mai redusă frecvență.

Concluzii

Prin problematica abordată în cadrul prezentei lucrări, care aduc în discuție rezultatul exercițiului, respectiv rezultatul global, autorii au prezentat și analizat principale aspecte care conturează și condiționează analiza rezultatului și a nivelului calitativ al situațiilor financiare anuale pentru companiile listate pe piața de capital din România, care trebuie să se supună unor rigori și cerințe complexe de întocmire și publicare, în vederea asigurării transparenței și exhaustivității informațiilor difuzate către toate părțile interesate. Prin demersul metodologic abordat, autorii au avut în vedere evidențierea faptului că, conceptul de rezultat global este mai cuprinzător decât rezultatul contabil oferit prin contul de profit și pierdere deoarece ia în considerare rezultatul net al perioadei corectat cu elemente semnificative.

Din analiza întreprinsă, putem prezenta și o serie de limite, care fac referire în primul rând la limita de timp, întrucât analiza a fost efectuată pentru anul 2021, precum și lipsa de detalii în cadrul anumitor situații financiare cu privire la componența altor elemente de rezultat global. O limită relevantă poate fi dată și de faptul că studiul s-a limitat doar la analiza companiilor listate pe BVB, pe viitor putând fi realizate analize pe un eșantion format nu numai din entități listate la Bursa de Valori București, ci și din entități listate la marile burse internaționale.

Bibliografie

1. Bogdănescu, V. (2017). *Procedura de stabilire și plată a impozitului anual datorat în Tribuna economică*, Nr. 40, Octombrie.
2. Gazzola, P., Amelio., S. (2014). *The impact of comprehensive income on the financial ratios in a period of crises* în *Procedia Economics and Finance*, No. 12.
3. Grosu, M., Mihalciuc, C. (2015). *Comprehensive Income Reporting by Listed Companies on the Bucharest Stock Exchange. Econometric Study*, Ovidius University Annals, Economic Sciences Series, vol. XV, issue 1, 758-763.
4. Grosu, M., Mihalciuc, C., Munteanu, O. (2022). *Analysis Of The Global Result Of Entities Listed On The Bucharest Stock Exchange*, European Journal Of Accounting, Finance And Business, Volume 10/2022, Issue 3.
5. Grosu, M., Mihalciuc, C.C. (2023). *Earnings per share – relevant indicator for measuring the performance of companies listed on the Bucharest Stock Exchange*, European Journal Of Accounting, Finance And Business, Volume 11, issue 1.
6. Gurău, M. (2017). *Studiu privind rezultatul contabil și rezultatul fiscal*, București.
7. Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A. (2015). *Introducere în contabilitate concepe și aplicații*, Ed. Tipo Moldova, Iași.

8. Horomnea, E. (2009). *Fundamentele științifice ale contabilității*, Ed. Tipo Moldova, Iași,
9. Istrate, C., (2015). *Despre recunoașterea unor venituri în OMFP nr. 1.802/2014 în Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, Nr. 2, Mai.
10. Marchini, P., L., D'Este, C. (2015). *Comprehensive income and financial performance ratios: which potential effects on RoE and on firm's performance evaluation?* în *Procedia Economics and Finance*, No. 32.
11. Mihalciuc, C. and Apetri, A. N. (2019). *Measuring and Reporting Non-Financial Performance of Socially Responsible Companies*. In: V. Dinu (ed.), *Basiq International Conference: New Trends in Sustainable Business and Consumption*. Bucharest: ASE Publishing House, pp. 507-514.
12. Mihalciuc, C. C., Grosu, M. (2022). *The Impact Of Non-Financial Performance Factors On The Value Of The Company*, Eufire 2022, European Finance, Business And Regulation. Challenges Of Post-Pandemic Recovery, Editura "Universității Al. I. Cuza", Iași, Pp. 273-289, Editori: Tofan, M., Bilan, I., Cigu, E.
13. Mihalciuc, C., Apetri, A. N. (2017). *The Role of Social and Environmental Information in Assessing the Overall Performance of the Enterprise*. In: W. Leal Filho, D. M. Pociovalisteanu and A. Al-Amin (eds.), *Sustainable Economic Development*. World Sustainability Series. Switzerland: Springer Nature, Cham, pp. 213-231.
14. Mihalciuc, C., Cibotariu, I. S. (2009). *The informational support concerning the concept of financial performance, earning power and profitability within an enterprise*, The annals of University of Oradea, Economic science series TOM XVIII.
15. Mihalciuc, C., Grosu, M., Buzdugan, A., Apostol, D. (2022), *The role of non-financial factors in ensuring an adequate firm performance measurement system*, Ecoforum, Volume 11, Issue 3(29)
16. Popa, A., F. (2011). *Contabilitatea și fiscalitatea rezultatului întreprinderii*, Ed. CECCAR, București.
17. Tabără, N., Dicu, R.-M. (2007). *Indicatori de performanță în contextul reglementărilor contabile internaționale*, EIRP Proceedings, Vol 2.
18. Toma, C. (2018). *Contabilitate financiară, Ediția a III-a , revizuită și adăugită*, Ed. Tipo Moldova, Iași.
19. *** *Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal al României*, Art. 15 și 31.
20. *** *OMFP nr. 470/2018 privind principalele aspect legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministrului Fnanțelor Publice, precum și pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile*, MO, nr. 66 /01.2018, Partea I.
21. *** *OUG nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal*, MO nr. 885/11.2017.
22. *** *OUG nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal*, MO nr. 885/10.2017.

**RAPORTAREA NON-FINANCIARĂ: PRACTICA SECTORULUI DE ASIGURĂRI DIN
REPUBLICA MOLDOVA**

**NON-FINANCIAL REPORTING: THE PRACTICE OF THE INSURANCE SECTOR IN
THE REPUBLIC OF MOLDOVA**

CZU:005.216.1:368.03(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.14>

Vladimir DOLGHI,

Auditor licențiat, doctorand, Universitatea de Stat din Moldova

E-mail: vdolghi.usm@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-8480-7720>

ABSTRACT. Non-financial reporting for stakeholders helps to evaluate the performance of the reporting entity, strengthen the relationship with the community and increase capital. In order to identify the current problems regarding non-financial reporting within entities from the insurance sector in the Republic of Moldova, the author analyzed the normative framework, research opinions regarding non-financial reporting and its benefits in the decision-making process, tested the practices and possibilities of reporting by entities in the given sector of the national economy.

The study is carried out on the basis of general and special scientific methods through a systematic approach, of analysis, synthesis, modeling, study of legislative and normative acts, specialized literature, comparison and content analysis. The study identifies actions and provides new evidence on improving the quality of information provided to stakeholders.

Keywords: non-financial reporting, Global Reporting Initiative, insurance companies, the report of the management.

JEL Classification: M41.

Introducere. Raportarea non-financiară prezintă o modalitate prin care entitatea publică informații privind impacturile și performanțele sociale, economice și de mediu aferente activităților curente ale acesteia, dar și asumarea responsabilității față de părțile interesate. Totodată, raportarea non-financiară prezintă valorile entității economice, precum și modelul de afaceri practicat în timp ce demonstrează legătura dintre strategia sa și angajamentul său pentru o economie durabilă la nivel local, dar și global. În contextul dat, în opinia autorului, este actuală necesitatea de îmbunătățire permanentă a calității informației prezentate părților interesate prin prisma rapoartelor non-financiare și revederea volumului și specificului acesteia, care la nivel maxim să asigure transparența entității, cât și a societății în ansamblu.

La nivel global, de către entitățile ce raportează informații cu privire la sustenabilitate se aplică standardele Global Reporting Initiative (GRI). Acestea prezintă consensul investitorilor și altor părți interesate cu privire la informațiile care contează cel mai mult pentru înțelegerea impactului unei întreprinderi asupra societății și asupra mediului, prevăd cine ar trebui să raporteze aceste informații și totodată, stabilesc cerințe cu privire la transparența entităților ce raportează informații non-financiare cu o abordare standardizată a indicatorilor. Cerințele de raportare GRI, oferă un cadru, în care entitățile publice și private pot raporta performanța lor în materie de durabilitate, ce merită apreciere și implementare la nivel local, dar totodată acestea pot să-și evalueze propriile performanțe și riscurile în raport cu alte entități și să identifice oportunități de îmbunătățire. [6].

Un cadru acceptat la nivel internațional sunt și standardele AA1000 „AccountAbility Principles Standards”, bazate pe principii fundamentale ce stau la baza elaborării și prezentării rapoartelor non-financiare, ghidează întreprinderile prin procesul de identificare, prioritizare și răspuns la provocările de sustenabilitate, colaborează cu organizații alinate din ecosistemul ESG la integrarea analizei acelor aspecte în luarea deciziilor cu privire la investiții, promovează practicile de afaceri

responsabile și transformă performanța acestora pe termen lung [1]. În opinia autorului, Standardele date pot fi propuse de a fi utilizate și de către entitățile de interes public din țara noastră.

Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 cu completările și modificările ulterioare, cu modificările Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații non-financiare, identifică necesitatea de a crește la un nivel înalt și comparabil în toate statele membre transparența informațiilor sociale și de mediu furnizate de întreprinderile din toate sectoarele. Această măsură este în deplină concordanță cu posibilitatea statelor membre de a solicita, după caz, noi îmbunătățiri în ceea ce privește transparența informațiilor non-financiare ale întreprinderilor, ceea ce, prin natura sa, este un efort continuu. Consiliului European a propus, că domeniul de aplicare a acestor cerințe de prezentare de informații non-financiare trebuie să fie definit în raport cu numărul mediu de angajați, totalul bilanțului și cifra de afaceri netă. Deci, după cum constatăm, obligația de a prezenta o declarație nefinanciară se aplică numai întreprinderilor mari care sunt entități de interes public și entităților de interes public care sunt întreprinderi-mamă ale unui grup mare, cu un număr mediu de angajați de peste 500 în ambele cazuri. Conform articolului 4 al Directivei, aceasta este obligatorie în toate elementele sale și se aplică direct în toate statele membre ale UE. Totodată, Parlamentul European și Consiliul prevede că această dispoziție nu trebuie să împiedice statele membre să solicite întreprinderilor și grupurilor, altele decât întreprinderile care fac obiectul Directivei, prezentarea de informații nefinanciare [4, art. 14], deoarece multe dintre întreprinderile care nu intră în domeniul de aplicare a acesteia sunt membre ale unor grupuri de întreprinderi, deoarece Rapoartele consolidate de gestiune trebuie să fie coordonate pentru realizarea obiectivelor de comparabilitate și coerență a informațiilor pe care aceste întreprinderi trebuie să le publice în UE. În acest sens, concluzionăm, că conform propunerilor enunțate de Directivă, pentru a facilita calitatea informației non-financiare prezentată de către entitățile din sectorul de asigurări la nivel național, trebuie să se elaboreze orientări fără caracter obligatoriu, inclusiv indicatori-cheie generali și sectoriali de performanță nefinanciară ținând seama de cele mai bune practici, de evoluțiile internaționale și de rezultatele unor inițiative conexe la nivel european.

Rezultate și discuții. În realizarea scopului propus în articolul dat, autorul analizează cadrulul normativ, opiniile teoretice și a cercetărilor empirice cu privire la raportarea non-financiară pentru a valorifica beneficiile acesteia în procesul decizional. Autorul testează practicile existente și propune îmbunătățirea cadrului de raportare non-financiară de către entitățile din sectorul de asigurări la nivel local în scopul prezentării informației calitative necesare procesului decizional al părților interesate cu privire la performanța economică, socială și de mediu pentru eficientizarea vizibilității, atragerii de noi surse de capital și menținerii continuității activității entităților din sectorul dat.

Relevanța informației prezentate în rapoartele non-financiare de către întreprinderile moderne este studiată pe scară largă în lucrările cercetătorilor autohtoni și din alte țări. Actualitatea studiului în domeniul dat este cauzată de faptul că raportarea non-financiară a entităților cu diferite modele de business și intensificarea procesului de globalizare devin în zilele noastre o sursă importantă de informații pentru luarea deciziilor manageriale de către diferite grupuri și părți interesate [15, p.385]. Pentru satisfacerea cerințelor de informații cu privire la performanța entității, alți autori propun implementarea raportării integrate, care clar este reglementată la nivel mondial. Necesitatea implementării acesteia a venit odată cu apariția gândirii și raportării integrate a organizațiilor, deoarece acestea includ capitaluri financiare și nefinanciare în dezvoltările lor anuale [3, p.568]. Totuși, investitorii și ceilalți actori financiari până în prezent rămân părțile interesate cheie ale multor entități și încă sunt principalii din părțile interesate ce utilizează rapoartele corporative care dezvoltă informații integrate, care devin tot mai performante cu ajutorul practicienilor care permanent le perfecționează ca să-și îmbunătățească gestionarea organizațională și să-și consolideze legitimitatea față de instituții și alte părți interesate din societate, pe măsură ce încorporează informații ESG în RI. Dar, după mine, rapoartele integrate nu pot fi limitate numai pentru utilizatorii dați, acestea pot deveni un model de comunicare eficient în conștientizarea oamenilor cu privire la protecția mediului și

conform altor autori [16, p.154] în acest sens trebuie larg studiate pentru acoperire media și discuții pe rețelele sociale.

Beneficiile și gradul de transparență al informațiilor non-financiare raportate sunt demonstrate și de cercetătorii Universității de Vest din Timișoara (West University of Timisoara), Romania, care au menționat gradul înalt de transparență a informațiilor în ceea ce privește dezvoltarea entității și au ajuns la concluzia, că sunt binevenite rapoartele date pentru mediu, angajați și comunitate, deoarece companiile responsabile investesc în nivelul de încredere a partenerilor lor, în paralel cu îmbunătățirea performanțelor economice. Actuale până în prezent sunt și constatările acestora, că credibilitatea și transparența sunt acele impresii cu care rămân părțile interesate după studierea rapoartelor non-financiare [14, p.808].

Tot odată o mare contribuție în dezvoltarea contabilității, raportării financiare și non-financiare în țară revine cercetătoarelor L. Grigori, L.Lazări și Bîrcă A, care au publicat mai multe cercetări valoroase la nivel local în domeniul dat [2; 7]. L. Grigori, în lucrarea sa comună cu profesorul Dumitru M. din Romania [7, p.12] a demonstrat, că situațiile financiare sunt insuficiente pentru a oferi o imagine de ansamblu asupra activității unei entități și au dovedit că este necesară implementarea raportării non-financiare de către entitățile din țară, deoarece pentru a prezenta o imagine atotcuprinzătoare cu privire la o entitate, raportările vor trebui să cuprindă atât situațiile financiare tradiționale, cât și o parte de informații cu caracter non-financiar, care să includă date cu privire la dezvoltarea durabilă, impactul activității entității asupra mediului, dar și responsabilitatea socială.

La nivel național, raportarea financiară și inclusiv non-financiară este reglementată de noua Lege a contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 (în vigoare din 01 ianuarie 2019) [10], standardele contabile, alte acte normative. Organele de reglementare în domeniul contabilității și raportării financiare în Republica Moldova sunt: Ministerul Finanțelor, Comisia Națională a Pieței Financiare, organele centrale de specialitate, Biroul Național de Statistică, Consiliul de contabilitate și raportare financiară, care este instituit pe lângă Ministerul Finanțelor și asigură perfecționarea contabilității și raportării financiare la nivel local. În componența acestuia sunt reprezentanți ai Ministerului Finanțelor, Băncii Naționale a Moldovei, Comisiei Naționale a Pieței Financiare, Biroului Național de Statistică, asociațiilor mediului de afaceri și celor profesionale, mediului academic din domeniul contabilității. De acceptarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), elaborarea și aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC); indicațiilor metodice, regulamentelor, instrucțiunilor și altor acte normative din domeniul contabilității și raportării financiare este responsabil Ministerul Finanțelor. Modul de ținere a contabilității și de aplicare a standardelor de contabilitate este stabilit în dependență de: totalul activelor la data raportării, veniturile din vânzări și numărul mediu al salariaților în cursul perioadei de gestiune. Răspunderea pentru ținerea contabilității și raportării financiare în întreprinderile mici din țară îi revine proprietarului, sau persoanei fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției. Entitățile de interes public țin contabilitatea în partidă dublă și întocmesc situații financiare complete conform IFRS. Legea 287/2017 prevede și pentru entitățile mici din țară oportunitatea de a întocmi situații financiare complete și de a aplica IFRS.

Începând cu 01 ianuarie 2020, standardul național „Prezentarea situațiilor financiare” este în vigoare în noua redacție [8], care a fost elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară, IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” și IAS 7 „Situația fluxurilor de trezorerie”. Standardul reglementează modul de întocmire și prezentare a situațiilor financiare complete, simplificate și prescurtate ale entităților care aplică SNC. Situațiile financiare au drept scop prezentarea informațiilor utile în luarea deciziilor economice pentru o gamă largă de utilizatori cum ar fi: proprietarii (asociații, acționarii, fondatorii, membrii), creditorii, clienții, salariații, autoritățile publice și publicul. Pentru realizarea acestui scop situațiile financiare oferă informații despre: active; capital propriu; datorii; venituri și cheltuieli; fluxuri de numerar.

Entitățile mari și entitățile de interes public locale, actualmente întocmesc și prezintă anual, împreună cu situațiile financiare, raportul conducerii, care conține o prezentare fidelă a poziției entității, a dezvoltării și a performanței activităților acesteia, și prezintă o analiză corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților desfășurate. Raportul conducerii include, cel puțin, informații privind: indicatorii financiari de performanță; indicatori nefinanțari de performanță, relevanți pentru activitatea entității; perspectivele de dezvoltare ale entității; activitățile din domeniul cercetării și dezvoltării; răscumpărarea părților sociale și a acțiunilor proprii; filialele entității; principalele riscuri și incertitudini cu care se confruntă entitatea; protecția mediului și oportunitățile profesionale ale angajaților. În cazul în care, utilizarea instrumentelor financiare este semnificativă pentru evaluarea poziției și a performanței financiare, entitățile date prezintă și informația cu privire la obiectivele și politicile în gestiunea riscului și gradul de expunere a acestora la riscul de preț, riscul de credit, riscul de lichiditate și la riscul fluxului de numerar [10, art. 23]. Entitatea de interes public în cadrul raportului conducerii, conform cadrului legal la nivel local, prezintă un capitol separat cu privire la guvernanta corporativă; gradul de conformare a entității prevederilor din codul de guvernanta corporativă; sistemele de control intern și de gestiune a riscurilor entității, în raport cu procesul de raportare financiară; cotele semnificative de participare în capitalul social, directe sau indirecte, deținătorii și beneficiarii efectivi ai oricărei valori mobiliare; competențele consiliului și ale organului executiv cu privire la emiterea și răscumpărarea valorilor mobiliare; împuternicirile și drepturile organelor de conducere, ale acționarilor, ale altor deținători ai valorilor mobiliare ale entității și modalitățile de exercitare a acestora; structura, modul de funcționare și componența organelor de conducere și ale comitetelor entității.

În scopul constatării beneficiilor aduse pentru părțile interesate prin raportarea informațiilor non-financiare privind impacturile și performanțele sociale, economice și de mediu aferente activităților curente ale entităților din sectorul de asigurări al Republica Moldova, autorul prezintă succint raportul conducerii, publicat pe site-ul Societății pe Acțiuni „Intact Asigurări Generale” [9]. Acesta include rezultatele activității Companiei pentru perioada de raportare de la 01.01.2021 până la 31.12.2021. Raportul a fost întocmit în corespundere cu cadrul juridic de reglementare în vigoare. Datele financiare sunt prezentate în conformitate cu situațiile financiare individuale ale companiei pentru anul 2021, întocmite în baza Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), după cum urmează:

Tabelul 1

**Raportul conducerii Societății pe Acțiuni „Intact Asigurări Generale”
pentru perioada anului 2021**

	Capitolele raportului	Comentarii cu privire la informațiile publicate
1.	Dezvoltarea și performanțele Companiei	Compania dezvăluie informațiile cu privire la activitatea sa la situația din 31 decembrie 2021 conform licenței de activitate. Prezintă informații cu privire la angajați și rezultatele activității acestora în anul de raportare; prioritățile organului executiv în perioada dată și orientarea acestora spre sporirea stabilității afacerii, consolidarea poziției pe piață, gestionarea strictă a riscurilor de subscriere, operaționale și de piață, strategiile de diversificare a portofoliului contractelor de asigurare. Totodată în capitolul dat se dezvăluie informații cu privire la performanțele obținute în anul de gestiune și concluzia, că Compania dispune de suficiente active eligibile și asigură onorarea obligațiilor asumate pe termen lung ce caracterizează pozitiv activitatea acesteia.
2.	Perspectivele de dezvoltare ale Companiei	Dezvăluind informațiile cu privire la perspectivele de dezvoltare a afacerii, compania prezintă politicile de adaptare permanentă la conjuncturile periodice pentru a diversifica portofoliul existent și a accesa zone noi de business, prezintă rezultatele dezvoltării constante a relațiilor cu partenerii strategici, inclusiv cu partenerii internaționali de reasigurare a riscurilor asumate; prezintă perspectivele de dezvoltare a obiectivelor strategice planificate.

3.	Principalele riscuri și incertitudini cu care se confruntă Compania	Capitolul dat prezintă descrierea profilului de riscuri semnificative pentru activitatea desfășurată, foarte succint principalele direcții de reducere a riscului, fără măsuri aplicative, concrete de gestiune și minimizare a acestora.
4.	Oportunitățile profesionale ale angajaților Companiei	Politicile de personal realizate în anul 2021 sunt foarte succint prezentate, fără desfășurarea informațiilor concrete la capitolul dat, inclusiv, realizarea planului de instruire a personalului propriu încadrat în activitatea de vânzări, care este obligatoriu pentru entitățile din sectorul financiar nebanca și încurajează participarea angajaților la cursuri organizate de instituțiile de profil, plata cărora este garantată de entitate.
5.	Informații privind răscumpărarea, achiziționarea, înstrăinarea acțiunilor proprii	Compania descrie emisia suplimentară de valori mobiliare ce a avut loc în perioada de raportare.
6.	Informații privind existența filialelor	Dezvăluie informațiile cu privire la filialele companiei și locației regionale a acestora.
7.	Guvernanța corporativă a Companiei	Compania dezvăluie informații foarte succinte cu privire la codul de guvernare corporativă și aplicarea acestuia în perioada de gestiune. Prezintă structurile principale de guvernare și structura acționarilor conform situației la data de 31.12.2021; informații cu privire la comisia de cenzori, dar informații cu privire la comitetul de audit, care activează conform reglementărilor organului de supraveghere a activității sectorului financiar non-banca, compania n-a prezentat.
8.	Evenimente ulterioare. Declarațiile organului executiv cu privire la legalitatea elaborării situațiilor financiare individuale și raportul conducerii pentru anul financiar 2021.	Sunt prezentate informații cu privire la evaluarea riscurilor legate de situația geopolitică din regiune. Compania în baza situațiilor financiare individuale publicate pe site-ul său confirmă, că principalii indicatori de performanță: valoarea activelor nete, mărimea rezervelor tehnice, marja de solvabilitate și coeficientul de lichiditate corespund cerințelor actelor normative în vigoare emise de Autoritatea de Supraveghere și evaluează poziția financiară ca stabilă, iar performanțele financiare ca pozitive.

Sursa: Elaborat de autor în baza sursei nr. 9.

Autorul, a prezentat în tabelul 1, separat pentru fiecare capitol, comentariile cu privire la calitatea informațiilor dezvăluite, dar și abaterile raportului conducerii elaborat de Compania „Intact Asigurări Generale” S.A. de la cerințele stabilite de cadrul normativ în vigoare.

Sectorul de asigurări din țară este reglementat și supravegheat de Comisia Națională a Pieței Financiare [13]. Analiza informațiilor publicate pe site-ul oficial și al altor societăți de asigurări din țară, pentru perioada anului 2021, a demonstrat, că acestea publică numai raportul conducerii, conform cerințelor stabilite de cadrul legal în vigoare, care include informații financiare și nefinanciare cu privire la activitatea lor în anul de raportare. Semestrial entitățile date publică declarația intermediară a conducerii. Deoarece activitatea societăților de asigurări este supusă la mai multe riscuri, acestea elaborează și pun în aplicare regulamente interne cu privire la acceptarea și gestiunea riscurilor.

Cerințele de reglementare cu privire la informația prezentată în raportul conducerii prevăd și informații cu privire la protecția mediului și oportunitățile profesionale ale angajaților, însă nu toate entitățile raportoare din sectorul de asigurări analizate dezvăluie aceste informații, fapt ce s-a stabilit în cadrul examinării acestora de către autor. După analiza informațiilor non-financiare publicate se poate concluziona, că fiecare din acestea prezintă informații necomplete și foarte diferite după conținut, care nu corespund standardelor internaționale de raportare non-financiară și bunelor practici ale țărilor cu economii dezvoltate, fapt ce constată necesitatea perfecționării cadrului de raportare non-financiar la nivel local și punerea în aplicare a modelelor standardizate a acestor rapoarte. Totodată, se cere îmbunătățirea calității informației prezentate și unificarea conținutului de informații publicate cu privire la diferite aspecte, legate de ecologie, aspecte sociale și de mediu.

Concluzii. Problema formării și raportării informațiilor non-financiare, măsurile de îmbunătățire a calității acesteia, necesitățile dezvoltării ei în scopul luării deciziilor de către părțile interesate, sunt discutate permanent la nivel local și rămân actuale, deoarece contribuie la vizibilitatea entității raportoare, influențează asupra dezvoltării portofoliului de clienți a entității raportoare, consolidează relația cu comunitatea și sporește nivelul de capital. Totodată, o problemă importantă în raportarea non-financiară la nivel local este lipsa unei reglementări legale clare cu privire la tipurile acesteia, conținutul și formatul acesteia, inclusiv, indicatorii cu privire la performanța entității raportoare, care ar satisface nevoile de informații la luarea deciziilor manageriale atât de către utilizatorii interni, cât și de alte părți interesate din exterior.

Entitățile din sectorul de asigurări din Republica Moldova actualmente sunt raportoare de informații non-financiare ce țin numai de raportul conducerii, care nu prezintă toată informația necesară părților interesate legată de performanța economică, socială și de mediu pentru eficientizarea vizibilității, atragerii de noi surse de capital și menținerii continuității businessului din sectorul dat al economiei naționale.

În acest context, concluzionez, că societățile pe acțiuni din sectorul de asigurări, nu beneficiază de aceste oportunități, care duc la lipsa de informații pentru părțile interesate, necăutând la aceia, că cadrul de reglementare actual în vigoare, prevede cerințe sporite de capital ce presupune atragere de investiții străine și implementarea bunelor practici ale țărilor cu economii dezvoltate. Numai stabilirea cerințelor de reglementare cu privire la elaborarea și publicarea rapoartelor non-financiare, care să permită entităților raportoare să se individualizeze, va valorifica informațiile date în concordanță cu genul de activitate a acestora și va contribui la completarea imaginii acestor entități de interes public din sectorul examinat, va asigura informațional părțile interesate de a evalua performanța economică a acestora.

Bibliografie:

1. AccountAbility Principles Standards. AA1000. Available online (accesat la 12 aprilie 2023). <https://www.accountability.org/standards/aa1000-accountability-principles/>; <http://www.mas-business.com/docs/AA1000APS%202008%20Final.pdf>
2. Bîrcă A., Lazări L. „*Transparency of information – important management instrument in ensuring performance and development of corporate governance*”. In Journal Science, Innovation, Culture and Art Magazine: „Akademos”, 1(60), 2021. p.68-76. ISSN 1857-0461 /ISSNe 2587-3687. <https://doi.org/10.52673/18570461.21.1-60.09>. https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/132011.
3. Camilleri, M.A. , „Theoretical insights on integrated reporting: The inclusion of non-financial capitals in corporate disclosures”. An International Journal: „Corporate Communications”, 2018. Vol. 23 No. 4, p. 567-581. ISSN: 1356-3289 <https://doi.org/10.1108/CCIJ-01-2018-0016>. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/CCIJ-01-2018-0016/full/html>
4. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups Text with EEA relevance. <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj>
5. European Commission. *Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information)*. An: Official Journal of the European Union. (2017/C 215/01). [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN)
6. Global Reporting Initiative (GRI). (accesat la 14 aprilie 2023) <https://www.globalreporting.org/standards/> <https://www.globalreporting.org/reporting-support/>
7. Grigoroii L., Dumitru M.. „*Integrated reporting - perspective for entities from the Republic of Moldova*”. An: „Conferinței The accounting and auditing paradigm, national realities, regional and international trends”. Chișinău, Moldova, 5 edition 2016. P.9-15. ISBN: 978-9975-127-48-6. https://ibn.idsi.md/ro/collection_view/1434
8. International Financial Reporting Standards (IFRS). Ministry of Finance of the Republic of Moldova. Legislative acts. <https://mf.gov.md/ro/lex>
9. Intact Asigurări Generale. *Rapoarte cu privire la transparență*. (accesat la 6 aprilie 2023). <https://intact.md/transparenta/>

10. Legea contabilității și raportării financiare Nr. LP287/2017 din 15 decembrie 2017, în vigoare la data de 1 ianuarie 2019. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro
11. Strategia Națională de Dezvoltare „Moldova 2030”. https://cancelaria.gov.md/sites/default/files/strategia_nationale_de_dezvoltare_moldova_2030-t.pdf
12. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea Situațiilor Financiare”. <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
13. Comisia Națională a Pieței Financiare (CNPF). Cadrul de reglementare. <https://www.cnpf.md/ro/legi-6416.html>
14. Nicoleta-Daniela Milu. Camelia Daniela Hategan. West University of Timisoara, România. „Transparency Degree of Non-financial Information Disclosure”. An: Annals of the University Ovidius Constanta. XIX(2). p. 806-811, noiembrie 2019. https://www.researchgate.net/publication/340828977_Transparency_Degree_of_Non-financial_Information_Disclosure
15. Petryk O., Kurylo O., Karmaza O., Makhinchuk V., Martyniuk O. „Non-financial reporting of companies and the necessity of its confirmation by auditors in Ukraine” În: Revista „Problems and Perspectives in Management”. Volume 16 2018, Issue #2, pp. 385-395. ISSN 1727-7051; ISSN online 1810-5467. [http://dx.doi.org/10.21511/ppm.16\(2\).2018.35](http://dx.doi.org/10.21511/ppm.16(2).2018.35)
<https://www.businessperspectives.org/index.php/journals/problems-and-perspectives-in-management/issue-282/non-financial-reporting-of-companies-and-the-necessity-of-its-confirmation-by-auditors-in-ukraine>
16. Yasir Yasir, Nurjanah Nurjanah, Nova Yohana, Samsir Samsir. „Corporate Communications in Contribution to Addressing Environmental Problems: Case Study of an Indonesian State Oil Company”. DOI:10.15388/Im.2021.91.57 Contents lists available at Vilnius University Presse. Information & Media eISSN 2783-6207. 2021, vol. 91, pp. 152–174. DOI:<https://doi.org/10.15388/Im.2021.91.57>. <https://www.journals.vu.lt/IM/article/view/24302/24599>

**ФУНКЦИОНИРОВАНИЕ ОСНОВОПОЛАГАЮЩИХ ПРИНЦИПОВ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ
МОЛДОВЫ**

**FUNCTIONING OF THE FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF ACCOUNTING AT
THE MOTOR TRANSPORT ENTERPRISES OF MOLDOVA**

CZU:657:338.47(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.15>

Михаил ГЕРАСИМОВ,

Молдавская Экономическая Академия

Email: gherasimov.mihail.ivan@ase.md

ORCID:0000-0001-5992-7298

Abstract. The activity of the motor transport enterprises of Moldova is closely connected with the functioning of the fundamental principles of accounting. In this regard, it is necessary to consider their action in a complex for each type of transportation, both passenger and freight, by types of routes. In most cases, a number of issues arise that need to be addressed: not always the principles of accounting are properly reflected in the accounting of the enterprise, as well as in its direct practice. Therefore, I would very much like to make an attempt to work the fundamental principles in cooperation with the legislative framework of the Republic of Moldova. The operation of the principles must be clearly stated in the work. The article discusses the normative and legislative acts, as well as the opinions of the authors on this issue.

Keywords: account, income, prime cost, vehicles.

JEL Classifications: M 41

Введение

В условиях становления рыночных отношений автомобильный транспорт давно получил новый импульс для своего развития и вследствие этого стал одной из наиболее быстро меняющихся и растущих подотраслей экономики Молдовы на сегодняшний день. Изменение системы хозяйственных связей, развитие внутренних и международных товарных рынков открыло перед автотранспортом большие перспективы.

К сожалению, в отличие от большинства развитых стран мира, в Молдове существующие нормативные документы, определяющие порядок ведения бухгалтерского учета, в частности, отражения и учета финансовых результатов, весьма для работы автотранспортных предприятий (АТП) запутанны и несовершенны. Огромное количество изменений и дополнений к уже существующим законодательным актам значительно затрудняют работу бухгалтерий. Исходя из этого, приходится констатировать, что Минфин Республики Молдова вместо работы по регламентации особенностей бухгалтерского учета отдельных отраслей экономики предлагало внесение изменений в существующее законодательство, с тем, чтобы оно соответствовало сложившейся системе бухгалтерского учета.

Особенно острым всегда был вопрос функционирования основополагающих принципов бухгалтерского учета для АТП.

Основное содержание

Теоретической и методологической основой настоящей статьи являются труды отечественных и зарубежных ученых в области учета, законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности, материалы научных конференций, статьи периодических изданий, международные и региональные бухгалтерские стандарты, монографические исследования, официальная статистическая информация.

В процессе работы применялись следующие методы познания: анализ и синтез, научной

абстракции, индуктивный и дедуктивный, логический, сравнительный, аналитический, функциональный. Для получения, обработки и анализа исходных материалов использовались специфические методы исследования: моделирование, классификация, группировка и другие применительно к практике деятельности автотранспортных предприятий Молдовы.

Термин «доход» в специальной литературе был широко представлен только до 1917 г. Под ним понимали результат хозяйственной деятельности собственника, увеличивающий сумму принадлежащих ему ценностей. Доход состоял из всех поступлений деньгами и прочими ценностями, из которых определялись затраты на осуществление деятельности предприятия. В 20-е годы этот термин заменили понятием «выручка», под которым стали понимать прежнее содержание термина «доход», т.е. ценностное выражение всей совокупности благ, которые поступают от других хозяйств в обмен на то, что дает им данное хозяйство, и которые восстанавливают произведенные затраты.

В последующем эти термины были трансформированы в понятие «реализованная продукция». В бухгалтерском учете сумму дохода стали отражать на счете «Реализация». Хотя понятия «доход» и «реализованная продукция» по своему содержанию имеют много общего, но в то же время существенно различаются [1,2].

В экономическом словаре [3] термин «реализованная продукция» трактуется как «плановый или отчетный показатель, характеризующий в денежном выражении объем товарной продукции, отпущенной за пределы организации и оплаченной потребителем, сбытовым или торгующим предприятием».

Переход к рыночной экономике, стремление следовать международным стандартам учета и отчетности поставили на повестку дня восстановление понятия «доход» как важнейшей учетной категории. Значимость этой учетной категории в бухгалтерском учете подтверждена Международным стандартом бухгалтерского учета IAS 18 «Выручка» [4, 5].

В отличие от других объектов учета (основные средства, нематериальные активы и др.), которые раскрыты в нормативных документах, понятие дохода все еще является не столь очевидным и прямо не регламентированным в учете. В рыночной экономике категория «доход» часто применяется и имеет широкое содержание. Различия в трактовке содержания категории «доход» связаны с особенностями перевода английского и французского слова *revenue*, имеющих значение дохода, как чистого результата деятельности, так и финансовых поступлений предприятия вообще.

Термин «расходы» получил широкое распространение в начале XX века одновременно с появлением динамической концепции, согласно которой финансовый результат определяется как разница между доходами и расходами предприятия [1,2].

Актуальным в Молдове как и в других странах является вопрос признания доходов и расходов и их влияние на финансовые результаты в соответствии с основополагающими принципами бухгалтерского учета с 1 января 1998 года.

До 1 января 2019 года в Республике Молдова действовало пять основополагающих принципов бухгалтерского учета:

1) *непрерывность деятельности* – предусматривает составление финансовых отчетов исходя из предположения, что субъект будет работать в нормальном режиме в течение, как минимум, 12 месяцев после отчетной даты без намерения или необходимости ликвидации или существенного сокращения объема деятельности. В случае, когда финансовые отчеты не составлены на основе принципа непрерывности деятельности нужно представлять основу составления финансовых отчетов и причину, по которой субъект не может продолжить свою деятельность;

2) *метод начисления* – предусматривает признание элементов финансовых отчетов, за исключением элементов отчета о движении денежных средств, по мере их возникновения, независимо от момента получения/выплаты денежных средств или другой формы компенсации;

3) *разграничение имущества и обязательств* – предусматривает раскрытие в финансовых отчетах только информацию об имуществе и обязательствах субъекта, которые должны быть учтены обособлено от имущества и обязательств собственников и других субъектов;

4) *некомпенсирование* – заключается в обособленном отражении в финансовых отчетах активов и обязательств, доходов и расходов. Взаимопогашение активов и обязательств или доходов и расходов не допускается за исключением случаев, когда взаимопогашение разрешено Национальными стандартами бухгалтерского учета;

5) *последовательность представления* – предполагает сохранение порядка представления и классификации элементов финансовых отчетов от одного отчетного периода к другому [6, 7].

На сегодняшний день перечень основополагающих принципов бухгалтерского учета расширен и дополнен, такими принципами как: *осмотрительность, неприкосновенность, относительная важность, постоянство методов, оценка по первоначальной стоимости.*

Необходимо отметить, что как показывают исследования, первые пять основополагающих принципов бухгалтерского учета, перечисленные нами выше, наиболее часто имеют место на предприятиях, в том числе и в автотранспортной сфере.

Характеристика транспортной продукции обусловлена особенностями транспортного процесса. Особенность транспорта состоит в том, что производственный процесс на транспорте – это процесс перемещения грузов и пассажиров, который и является продукцией транспортного предприятия. Поэтому транспортная продукция имеет нематериальный характер. В транспортной сфере продолжается и завершается процесс производства продукции до момента доставки ее в сферу потребления. Процесс производства продукции считается завершенным лишь тогда, когда продукция доставлена в сферу потребления, и, соответственно, процесс производства транспортной продукции прекращается сразу после того, как груз (пассажир) доставлен в нужное место. Следовательно, транспортная продукция производится только во время движения транспортного средства с грузом или пассажирами. Из-за нефизической формы транспортная продукция (автоуслуга) отдельно не приходится, не сдается на склад и на счетах бухгалтерского учета не отражается. Процесс производства (оказания услуг) совпадает во времени с процессом их продажи. Оказание автоуслуг не требует упаковки, погрузки и транспортировки. Это основная особенность АТП, которая не требует отражения на счетах бухгалтерского учета, сдачи услуг на склад, хранения и т.д. Из-за этого и себестоимость оказанных услуг отражается как уменьшение накопленных затрат по эксплуатации АТС.

План работы предприятия в современных условиях представляет собой программу производственной, коммерческой и финансовой деятельности, которая составляется самим предприятием в соответствии с его целями, учетом возможностей, на основе анализа и прогноза рыночной ситуации.

В Республике Молдова АТП осуществляют как внутренние, так и международные перевозки, которые в свою очередь могут быть как пассажирские, так и грузовые.

При осуществлении международных перевозок возникает вопрос признания курсовых валютных разниц.

Например, предприятие, оказывающее экспортные автоперевозки, не должно признавать курсовую разницу и отражать ее как результат финансовой деятельности, **так как курсовая разница обусловлена основной деятельностью предприятия.**

Следовательно, здесь должен срабатывать *принцип осмотрительности*, который, к сожалению не применяется.

Некоторые АТП, кроме осуществления основной деятельности – оказания услуг по перевозке пассажиров и грузов, оказывают и другие услуги, которые в значительной мере обуславливают порядок учета доходов и расходов. Речь идет об учете доходов по их видам, а расходов – по

их общей сумме без отражения необходимой суммы расходов соответствующему виду доходов. Другими словами, учет других доходов и расходов необходимо вести без соблюдения *требования принципа соответствия*.

Кроме продажи проездных билетов, которая может быть как: текущая, предварительная, возврат, на льготных условиях, автовокзалы (автостанции) оказывают и другие услуги, такие как:

- камеры хранения;
- комнаты матери и ребенка;
- аренда площадей;
- парковка автотранспорта;
- таксофонов;
- санузлов;
- коммунальные;
- столовые (буфеты)



Рисунок 1. Услуги, оказываемые автовокзалами (автостанциями) Молдовы

Источник: разработано автором на основании практических исследований

Бутынец Ф., Соколов И., Панков Д. и Горецкая Л. [8] принципы бухгалтерского учета подразделяют на три группы:

1) принципы, устанавливающие информацию, подлежащую учету: понятность, существенность (порог существенности), надежность, приоритет содержания над формой, нейтральность, осмотрительность, полнота, сопоставимость, объективное представление;

2) принципы, формирующие процедуру ведения бухгалтерского учета: обособление имущества предприятия; непрерывность деятельности, периодичность и последовательность, постоянство методов;

3) принципы, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета в конкретной ситуации: начисление и сопоставимость доходов с расходами, историческая стоимость (первоначальная стоимость).

Последний принцип является актуальным и действует также с 2019 года в Молдове.

Исследования свидетельствуют о том, что признание операционных расходов автовокзалами осуществляется ежеквартально, а не ежемесячно. Таким образом, предприятия не в состоянии определить, какая сумма расходов потребовалась для получения доходов по перевозке пассажиров в каждом отчетном месяце.

Однако *соблюдение принципа соответствия* в условиях деятельности автовокзалов невозможно по каждому виду доходов. В частности, если величину дохода от информационного бюро автовокзалов можно измерить, определить и признать, то расходы, способствующие получению этого дохода, невозможно рассчитать. Доходы от оказания услуг камер хранения багажа, комнат матери и ребенка определить и признать можно, а величину расходов, обусловивших эти доходы – невозможно. Ведь все эти подразделения находятся в одном здании и отдельного учета расходов по их содержанию не ведется.

Исследования свидетельствуют о том, что **при оказании международных автоперевозок** большинство предприятий признают доходы в момент осуществления расчетов, т.е. при поступлении денежных средств от покупателей на текущий счет или в кассу поставщика услуг, что противоречит правилам НСБУ «Доходы». Эти предприятия нарушают *принципы соответствия, осмотрительности и периодичности*. Поскольку в этом случае доход должен быть признан в момент оказания услуг, в свою очередь расходы должны быть признаны и учтены по каждой перевозке.

При оказании экспедиционных услуг доходы должны быть признаны в момент оказания услуг, а не в момент расчетов, как это делает большинство предприятий. Соответственно, должны быть учтены расходы, которые были понесены при оказании этих услуг.

Выводы:

1. Признание доходов и расходов на автотранспортных предприятиях целесообразно осуществлять на основе критериев и принципов непогашения, приоритета содержания над формой, периодичности, осмотрительности, непрерывности.

2. По прочим видам деятельности, таким как: услуги камеры хранения, услуги комнаты матери и ребенка, услуги бюро информации, аренда площадей, отдельных помещений, доходы от парковки автотранспортных средств (АТС) других предприятий, услуги санузлов, принцип соответствия не может быть применен по каждому виду услуг, поскольку расходы признаются в размере общей суммы, а доходы – по видам услуг; это обусловлено особенностями расположения соответствующих структурных подразделений, оказывающих услуги в одном помещении.

3. При выполнении международных автоперевозок, большинство предприятий признают доходы в момент осуществления расчетов, т.е. при поступлении денежных средств от покупателей на текущий счет или в кассу поставщика услуг. Это противоречит положениям НСБУ «Доходы» и IAS 18 «Выручка». На наш взгляд, доходы должны признаваться по факту оказания услуг.

4. При передаче АТС в аренду, момент признания дохода вступает в противоречие с принципом приоритета содержания над формой. Поскольку при передаче в аренду доход получает и арендодатель, и арендатор.

5. Для автотранспортных предприятий: автовокзалов, служб такси, муниципального автобусного парка, предприятий, осуществляющих пассажирские и грузовые перевозки, оказывающих экспедиционные услуги, необходим отраслевой нормативный документ (положение), в котором следует четко рассмотреть для каждого случая и вида услуг момент признания дохода и расхода. Это существенно определит порядок их учета.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. МАЙБУРД, Е. М. *Введение в историю экономической мысли: от пророков до наших дней*. Москва, Дело, Вита-Пресс, 1996. 544 с.
2. МАЛЯВКИНА, Л. *Налоговый учет доходов и расходов*. Москва, Вершина, 2006. 352 с.
3. РАЙЗБЕРГ, Б. *Современный экономический словарь*. Москва, Инфра-М, 1998. 479 с.
4. МАТВЕЕВА, В. *Международный бухгалтерский учет GAAP и IAS*. Москва, Дело и сервис, 1998. 192 с.
5. ДИМА, М., ГРИГОРОЙ, Л. *Международные стандарты финансовой отчетности*, Кишинэу, Universul, 2009, 320 с., ISBN 978-9975-47-033-9.
6. *Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета* [online]. Доступно: <http://minfin.md>
7. *Закон О бухгалтерском учете и финансовой отчетности*. Доступно: <http://minfin.md>
8. БУТЫНЕЦ, Ф., СОКОЛОВ, Я., ПАНКОВ, Д. и др. *Бухгалтерский учет в зарубежных странах*. Житомир, Рута, 2007. 672 с.

IMPACTUL PARTICULARITĂȚILOR PRODUSELOR SOFTWARE ȘI
PROVOCĂRILOR MEDIULUI DE AFACERI IT ASUPRA CONTABILITĂȚII

THE IMPACT OF SOFTWARE PRODUCTS PARTICULARITIES AND IT BUSINESS
ENVIRONMENT CHALLENGES ON ACCOUNTING

CZU: 657.4:004.4(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.16>

COJOCARU Victor¹, BĂDICU Galina², MIHAILA Svetlana³

^{1,2,3}Academy of Economic Studies of Moldova, Chisinau, Moldova

¹Stefan cel Mare University of Suceava, Romania

Emails:¹ycojocaruserv@gmail.com; ²badicu.galina@ase.md; ³svetlana.mihaila@ase.md

¹ORCID: 0000-0002-9512-7455; ²ORCID: 0000-0002-9429-3654; ³ORCID: 0000-0001-5289-8885

Abstract. The evolution of the IT field has experienced an ascent in recent years, becoming a sector of major importance for the economy of all countries, including the Republic of Moldova. This is characterized by the abundance of new IT products and services, which face a series of specific challenges, generated by changes in technologies. The variety of software products raises a series of problems in the process of creation and development. Considering the importance of this problem, the purpose of research is presenting the most relevant aspects with reference to software products, especially the impact on accounting. In order to achieve this objective were used a lot of research methods: synthesis, induction, deduction, SWOT analysis. The obtained results will contribute to the enrichment of the literature in the field and to the efficiency of the research process.

Keywords: software products, intangible products, SWOT analysis, accounting in IT.

JEL Classifications: M41, L63, L86

Introducere

În contextul economiei digitale aflate în plină dezvoltare, evoluția domeniului IT a cunoscut o ascensiune în ultimii ani, devenind un sector de o importanță majoră pentru economia națională. Acest domeniu a primit un vot de încredere din partea decidenților politici prin asumarea unui imbold fiscal, urmând o traiectorie de creștere puternic ascendentă, cu o amprentă din ce în ce mai vizibilă în economia Republicii Moldova. Astfel, această dezvoltare a oferit angajaților posibilitatea transpunerii muncii lor în sisteme informaționale, precum și crearea de posturi la nivelul entităților, universităților, dar și în spații publice.

Pandemia COVID-19 a demonstrat o dată în plus importanța accelerării domeniului IT la nivel global și național. Acest lucru a fost evident, mai ales în condițiile restricțiilor de mobilitate adoptate pentru a reduce riscul de contractare a noului coronavirus. Imediat au devenit și mai solicitate diverse servicii IT: studii la distanță, e-comerț, e-medicină etc. [11]. Totodată, sistemele informatice s-au dezvoltat în ritm accelerat, devenind de neînlocuit în realizarea sarcinilor cotidiene ale contabililor și auditorilor, entitățile la rândul lor, optând pentru implementarea în masă a sistemelor informatice, cu scopul de a-și eficientiza activitatea desfășurată [12]. Această dezvoltare a determinat, însă, și o influență din ce în ce mai mare a produselor software asupra activității umane. Producția de software se confruntă cu o serie de provocări specifice, generate de schimbările tehnologiilor și rolul central al sprijinului oferit de tehnologia informației pentru desfășurarea oricărei activități economice. Respectiv, schimbările generate nu sunt suficient abordate din punct de vedere contabil, întrucât există probleme aferente recunoașterii și evaluării produselor și serviciilor IT, selectării unei metode relevante de calcularea a costului, corelării costului vânzărilor cu venitul aferent în contextul proceselor de cercetare, dezvoltare, experimentare, prestare și consum etc. [4].

Din cele menționate, deducem că domeniul IT reprezintă un imperativ al timpului în toate sectoarele vieții și pe toate domeniile de activitate ale tuturor statelor lumii, inclusiv Republica Moldova. Oricare domeniu poate să beneficieze de avantajele tehnologiilor moderne, simplificând sau eliminând procedurile birocratice, micșorând dependența de factorul uman, evitând procedurile repetitive și pur tehnice, excluzând factorii de corupție și sporind încrederea în instituțiile statului.

Spre deosebire de activitatea industrială, ale cărei rezultate se caracterizează prin produse tangibile, domeniul IT, și în special, producerea de software are ca rezultat produse intangibile sau care au în componență astfel de produse. În mod normal, de realizarea produselor soft se ocupă programatorii, dezvoltatorii și inginerii din sfera tehnologiilor informaționale și a microelectronicii, realizând acest lucru, atât în mod individual, cât și grupuri de interes comun. Specialiștii în domeniul IT sunt definiți în conformitate Clasificarea Internațională Standard a Ocupațiilor ISCO-08, cu care este armonizat Clasificatorul ocupațiilor din RM (CORM 006-2021) la grupa minoră 251 „Analiști programatori/analiste programatoare din domeniul software” etc. [3]. Menționăm că lucrătorii din acest domeniu sunt nevoiți să consume anumite resurse intelectuale, care în practică se bazează pe creativitate, un proces mental și social care implică generarea unor idei sau concepte noi, sau noi asocieri ale minții creative între idei sau concepte existente.

Nivelul actual și dinamica dezvoltării produselor hardware, software și informaționale, corelate cu fenomenul de universalizare a societății actuale și manifestările de globalizare și diversificare, impun studierea acestora prin abordări contabile, întrucât domeniul IT este condiționat de abundența noilor servicii și produse software, care generează deficiențe în organizarea contabilității.

Circumstanțele expuse mai sus confirmă actualitatea temei investigate și impun necesitatea examinării problemelor contabilității produselor software și a perfecționării acesteia în conformitate cu tendințele actuale de dezvoltare a entităților din domeniu, întrucât la moment nu există cercetări eshaustive la tema de cercetare.

Demersul științific are la bază informații provenind din literatura și practica de specialitate, pentru realizarea lucrării fiind studiate 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, dicționare de specialitate, precum și diverse resurse electronice.

Scopul acestei cercetări constă în prezentarea celor mai relevante aspecte cu referire la produsele software, dar și de a releva impactul acestora și al mediului de afaceri IT asupra contabilității.

Pentru a realiza și a pune în valoare scopul cercetării, au fost stabilite următoarele *obiective*:

- sistematizarea și analiza abordărilor privind produsele software și evidențierea aspectelor ce diferențiază, în mod clar, produsele software de produsele fizice;
- specificarea semnificației și particularităților industriei de software;
- constatarea principalelor provocări ale mediului de afaceri IT;
- analiza SWOT a industriei de software;
- impactul particularităților produselor software asupra contabilității;
- analiza aspectelor metodologice generale ale contabilității produselor software.

Actualmente, practic toată lumea utilizează diverse și multiple produse software, îndeosebi mobile, ceea ce impune cerințe de cercetare a particularităților și factorilor produselor și influența acestora asupra contabilității. Cercetarea teoretică a produselor software, particularităților industriei de software, precum și identificării principalelor provocări ale mediului de afaceri IT au fost investigate prin analiza SWOT.

Totodată, la expunerea materialului, s-a aplicat elemente de comparație, analiză și deducție. În vederea identificării gradului de cercetare științifică la nivel internațional în domeniul produselor software, a fost utilizat motorul de căutare Web of Science. Pentru a identifica studiile relevante din domeniu, am întreprins o căutare a cuvântului-cheie „software products” (în română „produse software”) în baza de date Web of Science, solicitând ca această sintagmă să fie inclusă în titlul și abstractul lucrării. Nu am setat o limită de timp, dar am selectat domeniile de cercetare în baza de date Web of Science (Management, Finanțe, Business și Economie). Astfel lucrările identificate au

fost publicate între anii 1980 și 2023 într-un număr total de 260 de cercetări. În funcție de categoria lucrărilor - 151 lucrări reprezintă articole în reviste (58,08% Articles), iar 109 lucrări sunt publicate în conferințe (41,92% Proceedings Papers). În același timp, pentru a demonstra interesul cercetătorilor, la nivel internațional și pentru a analiza performanța științifică în domeniul produselor software s-a identificat și numărul mediu de citări pe an al publicațiilor, fapt ce demonstrează o creștere de la an la an în figura 1.

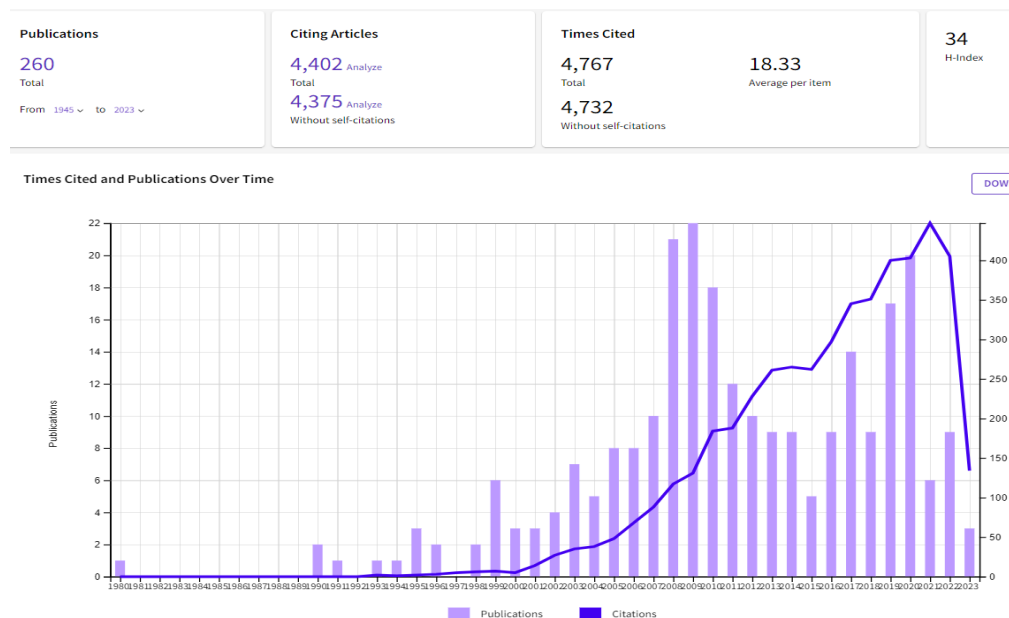


Figura 1. Evoluția publicațiilor privind „produsele software” în anii 2013-2022 și numărul mediu de citări pe an

Sursa: elaborat de autori în baza rezultatelor căutării pe Web of Science

Cel mai mare număr de citări pe an a fost în anul 2021 - 431 de citări, iar cele mai multe lucrări au fost elaborate în anul 2009 - 22 de lucrări. Considerând că nu există o creștere anuală constantă a numărului de lucrări din domeniu, se poate deduce că literatura de specialitate necesită studii aprofundate pentru a contribui la îmbogățirea literaturii.

Conținutul de bază

Sectorul IT reprezintă, la etapa actuală, un domeniu prioritar în dezvoltarea economică a Republicii Moldova. Integrarea noilor tehnologii ale informației în toate domeniile activității umane, dezvoltarea produselor și serviciilor IT, inclusiv e-bancă, e-plăți, e-guvernare, e-educație, e-sănătate etc. constituie obiectivele strategice ale guvernelor majorității țărilor lumii, inclusiv a Republicii Moldova, care au adoptate Strategii de dezvoltare digitală. Dezvoltarea unui cadru legislativ orientat pe problemele specifice domeniului IT a creat un context nou privind alocarea de resurse, definirea de strategii și realizarea de ritmuri specifice implementării în viața economico-socială a produselor adecvate activităților evidențiate prin cunoaștere.

Conceptual, producerea de software și servicii IT se referă strict la activitățile economice de creare și dezvoltare a programelor sau aplicațiilor software într-un limbaj de programare specific. Astfel, caracteristic domeniului software este crearea și dezvoltarea produselor originale și unice. Deci, activitatea de cercetare, proiectare și dezvoltare a produselor software este una creativă. Nu există, așa cum se întâmplă în cazul altor activități, un nomenclator care să precizeze care este timpul uzual necesar pentru dezvoltarea produselor software.

Un exemplu în acest sens este dat de Norris, Rigby, Payne, care experimentând pe baza unui chestionar un număr de 44 de experți în legătură cu numărul de instrucțiuni tehnologice concrete au ajuns la concluzie că dacă niște experți în domeniul software nu reușesc să cadă de acord asupra unei

întrebări simple pe baza unui program, înseamnă că este de așteptat ca estimările într-un produs software să difere foarte mult de la o persoană la alta, aceste estimări având o relativ restrânsă legătură cu experiența acumulată [13].

Din cele relatate, putem deduce că produsele software întrunesc cerințele unei creații intelectuale, fapt prezentat în figura 2, ceea ce constituie obiect al dreptului de autor, întrucât:

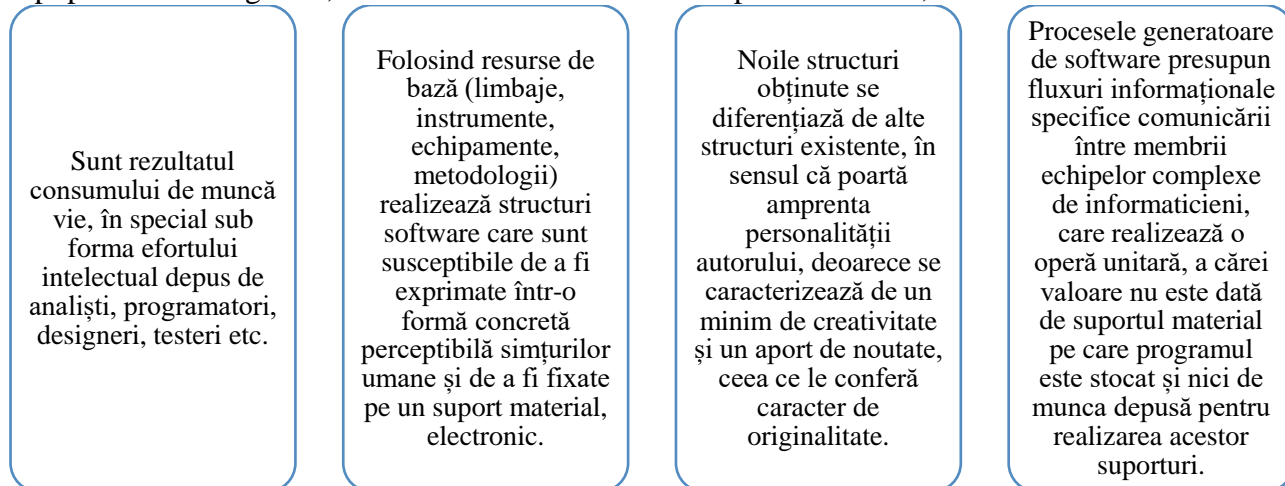


Figura 2. Cerințele unei creații intelectuale drept obiect al dreptului de autor

Sursa: elaborat de autori după [13]

În acest context, menționăm că pentru dezvoltarea unei aplicații informatice, concretizată printr-un produs software și printr-o bază de date, relațiile sociale create în legătură cu produsele software și bazele de date, ca rezultate ale muncii creative individuale sau colective depuse de persoane fizice sau în cadrul unor procese dezvoltate de persoane juridice, sunt reglementate de normele juridice din domeniul proprietății intelectuale, mai exact din domeniul dreptului de autor.

Actualmente, entitățile dezvoltatoare de produse software se confruntă cu o serie de provocări actuale, legate atât de evoluția tehnologică rapidă înregistrată în ultimii ani, cât și de rolul crescând al tehnologiei informației în economie, fapt prezentat în figura 3.

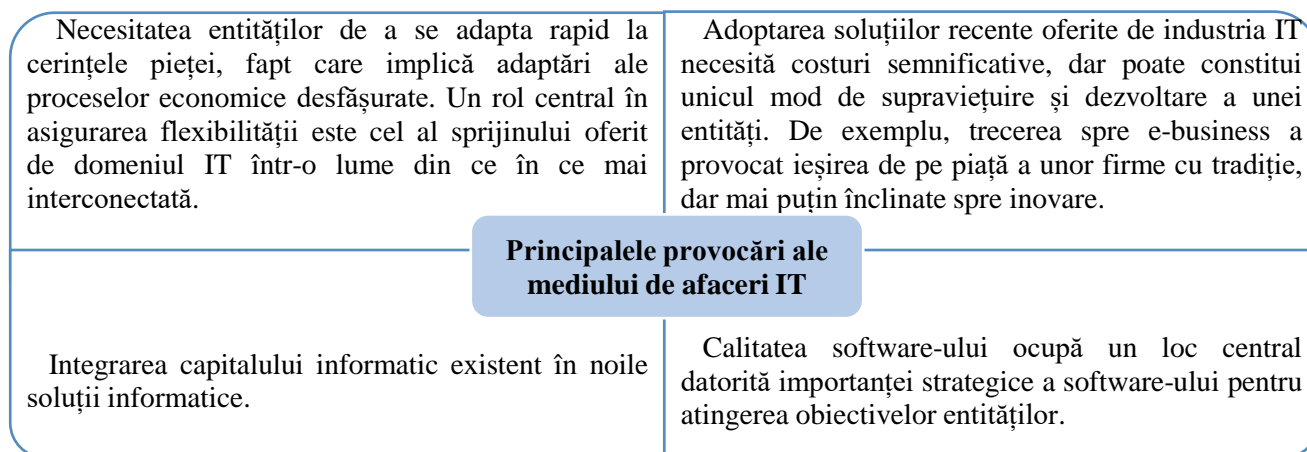


Figura 3. Principalele provocări ale mediului de afaceri IT

Sursa: elaborat de autori după [16]

În continuare, ne propunem să analizăm conceptul „produse software”, care cuprinde două noțiuni: produse și software și să încercăm să evidențiem unele dintre aspectele care considerăm că diferențiază în mod clar produsele software de produsele fizice. Astfel, noțiunile produse și software sunt strâns legate între ele, deoarece se deosebesc de alte produse ale industriilor economiei naționale prin anumite particularități. Acest fapt este fundamental, întrucât permite înțelegerea procesului de

creare, proiectare și dezvoltare a produsele software și rolul comenzii și controlului sistemelor electronice în acest proces.

În limba engleză, termenul software este folosit generic pentru orice program informatic din orice domeniu în vederea definirii aplicațiilor informatice utilizate pentru comanda și controlul oricărui sistem electronic [2].

Din punct de vedere contabil, conform prevederilor SNC Stocuri, produsele reprezintă bunuri fabricate în cadrul entității care includ [15, pct. 6, alin. 5]:

- a) semifabricatele care reprezintă bunuri al căror proces de producție a fost finalizat într-o secție (fază de fabricație) și care sunt supuse în continuare prelucrării în altă secție (fază de fabricație) sau se livrează cumpărătorilor;
- b) produsele finite reprezintă bunuri care au parcurs în întregime stadiile procesului de producție și nu necesită prelucrări ulterioare în cadrul entității, au fost supuse probelor tehnice și recepției, sunt integral completate și pot fi depozitate în vederea vânzării sau livrate direct cumpărătorilor;
- c) produsele secundare reprezintă bunuri care se obțin în procesul de producție concomitent cu produsele principale și au o importanță secundară și valoare nesemnificativă față de acestea.

Din definiția prezentată de SNC, rezultă semnificația produselor fizice specifice activității industriale, pe când produsele software nu pot fi fizice. Un studiu efectuat privind industria produselor software în perioada 1990-2006 demonstrează că ele sunt considerate bunuri intangibile, dar au multe caracteristici ale produselor fizice, fapt demonstrat prin motivul că aceste tipuri de produse software includ un pachet de caracteristici standardizate, care sunt furnizate de obicei tuturor clienților.

Revenind la bunurile intangibile ne referim la produsele care nu au o natură fizică și, ca urmare, nu sunt palpabile. Exemple de astfel de bunuri pot fi programele de calculator, aplicațiile instalate pe telefoanele mobile etc. Conceptul de bun intangibil este unul destul de larg, acesta cuprinzând atât servicii, cât și unele categorii de produse. Practic, prin bunuri intangibile ne referim atât la servicii IT, cât și la produse software. Acest aspect este extrem de interesant pentru că fiecare serviciu este unic prin natura sa, dar un produs software poate fi reprodus în unități identice. Acesta poate fi descărcat sau scris pe o unitate optică și vândut către milioane de clienți potențiali. Astfel, industria produselor software are unele caracteristici neobișnuite precum costul de reproducere a unui produs digital, este practic egal cu zero, în timp ce, în alte industrii, spre exemplu servicii tipografice, acestea nu pot fi zero [7]. În plus, un serviciu poate fi utilizat o singură dată, dar un produs software de nenumărate ori. Deci, ca bun intangibil, software-ul are particularitatea posibilității utilizării repetate. Conform dicționarului online, software-ul reprezintă setul de informații necesare funcționării unui computer (sistemul de operare, limbaje de programare, programe-aplicații etc.) [5]. Atunci când vorbim despre computere, problema o constituie faptul că cei mai mulți dintre noi nu înțelegem limbajul acestora. În acest caz, avem nevoie de un traducător care să pună computerul să lucreze pentru noi. Aici intervine software-ul, fără de care calculatorul nu ar fi pentru majoritatea decât o simplă cutie pe care nu ar înțelege-o, și în consecință nu ar putea și folosită. De ce? Fiindcă un calculator cunoaște o singură limbă numită cod binar. Fiecare software are scopul lui, spre exemplu, pentru a desena o imagine sau pentru a scrie un text avem nevoie de un produs software special care știe să facă acest lucru.

În cazul proiectării și realizării softurilor la comandă, acestea se realizează cu ajutorul unor limbaje de programare (C++, Java, Perl, etc), care transformă cu ajutorul unui compilator software-ul din limba pe care noi o cunoaștem în cod binar (limba calculatorului). Deci, computerele, serverele și alte dispozitive electronice reprezintă produse fizice numite produse hardware, iar produsele software sunt programe și aplicații care rulează pe hardware. Împreună, aceste produse oferă baza pentru ca entitățile să funcționeze eficient și eficient. Deci, produsele software sunt esențiale pentru ca entitățile să își gestioneze operațiunile, să comunice cu clienții și să stocheze și să proceseze datele. Produsele software populare includ *sisteme de operare*, „*browsere web*” și „*suite de productivitate*”.

În opinia lui Majid Aramand, „produsele de înaltă tehnologie sunt caracterizate ca având cicluri de viață scurte și fiind de ultimă generație, deoarece acestea sunt afectate de schimbările din domeniul industriei software și cerințele utilizatorilor de software din diverse industrii” [10]. Totodată, cercetările în domeniu „indică faptul că o capacitate mai mare a personalului, desfășurarea resurselor în etapele inițiale de dezvoltare a produsului (în special proiectarea) și îmbunătățirea factorilor de proces în dezvoltarea produselor software sunt catalogate ca produse de calitate superioară” [8].

„Producerea de software are o istorie relativ scurtă, datând din anii 70-80 ai secolului XX, din moment ce producătorii de produse hard au realizat că înregistrează costuri relativ mai mici în producerea de softuri comparativ cu producerea de computere și circuite. Inițial producerea de softuri venea ca o necesitate pentru asigurarea funcționalității produselor hard, ulterior ele s-au separat ca o activitate independentă” [17].

Produsul software este orice combinație de componente conceptuale exprimate într-un limbaj de programare, care împreună realizează o funcție de tip intelectual cerută sau acceptată de utilizator sau client. Sensul pozitiv al supraviețuirii și evoluției entităților dezvoltatoare de produse software, precum și al domeniului software privit în ansamblu, este determinat de calitatea și originalitatea produselor înaintate pe piață și de competitivitatea acestora în domeniile în care sunt utilizate [1].

Din cele menționate, deducem că produsele software oferă beneficii intangibile, cum ar fi un serviciu îmbunătățit pentru clienți, o satisfacție sporită a clienților și o experiență îmbunătățită a utilizatorului. Pentru entitățile-beneficiar de produse software, ele pot favoriza creșterea vânzărilor, oferind un serviciu mai bun pentru clienți, procese mai eficiente și o implicare îmbunătățită a clienților. Pentru persoane fizice, produsele software pot ajuta la îmbunătățirea experienței lor de calcul, oferind mai multe funcții, o mai bună utilizare și performanțe mai fiabile.

În urma analizei abordărilor referitoare la noțiunea de produse software, deducem că acestea reprezintă o gamă de limbaje și de programe care permit unui sistem electric de elaborare a datelor să-și dezvolte operațiile pentru care este destinat și care constituie suportul logic de funcționare a unui sistem. Un produs software poate face parte dintr-un alt produs software, poate fi folosit pentru a dezvolta alte produse software sau poate fi un produs conceput pentru a fi livrat clienților. În acest context, deoarece produsele și serviciile IT sunt rezultatul unui proces de cercetare și dezvoltare apare necesitatea determinării costului de producție, moment în care apar mai multe întrebări: cum se formează costul produselor și serviciilor IT, ce metodă de calculație este relevant de utilizat, care este componența costurilor, care sunt cele mai relevante baze de repartizare a costurilor directe repartizabile și costurilor indirecte etc. Acest aspect impune tratarea corectă a problemelor specifice recunoașterii și evaluării acestora în domeniul IT [4].

Produsele software comportă o serie de particularități care, identificate și eficient exploatate, pot determina îmbunătățiri majore în modul de creare, proiectare și dezvoltare a acestor produse. *Una dintre aceste particularități* este formalizarea procesului de realizare a software-ului sub aspectul metodologiilor (sau metodelor) de analiză și proiectare. Aceste metodologii sunt, cu puține excepții, bazate pe modele și descriu, mai mult sau mai puțin amănunțit faze, etape și activități cu tot cu rezultatele așteptate ale acestora, care structurează procesul de realizare software de la cerințe până la produsul finit. *O altă particularitate* este că elaborarea de software se caracterizează printr-o pronunțată imaterialitate a produselor realizate, care conduce la dificultăți majore de estimare a gradului de finalizare a unui produs intermediar sau final. Riscurile de apreciere, în acest sens, au consecințe privind respectarea termenelor de finalizare a soft-ului, dar și calitatea produsului.

Actualmente, producția de software se confruntă cu o serie de provocări specifice, generate de schimbările tehnologiilor și rolul central al sprijinului oferit de tehnologia informației și comunicațiilor pentru desfășurarea oricărei activități economice și administrative. *Prima trăsătură specifică domeniului software* este definitorie și constă în existența unui număr ridicat de calculatoare conectate în rețea. Aceste calculatoare se află în companii de stat, în companii private, în administrație și în casele cetățenilor și oriunde omul dorește să-și rezolve o problemă. *A doua trăsătură specifică domeniului software* este operaționalitatea unor baze de date de interes general. Existența unei baze

de date reprezintă punctul de start pentru o adevărată economie informatizate. Este important să se înțeleagă acest lucru de către toți actorii, mai ales atunci când se produc modificări importante în activitățile influențate de domeniul IT. *A treia trăsătură* constă în faptul că un domeniul dat, forța de muncă este complexă ca structură și ca dinamică dacă se ține seama de ritmul accelerat al uzurii morale a cunoștințelor, a tehnicienilor și instrumentelor din informatică. Astfel, practica economică demonstrează că în costul produselor software, preponderent revine costurilor cu retribuirea muncii, care reprezintă salariile fiecărui angajat implicat în mai multe contracte de cercetare, dezvoltare și elaborare a produselor software și prestare a serviciilor IT în una și aceeași perioadă de gestiune. *A patra trăsătură a produselor software* constă în gradul de complexitate, care a atins cote maxime. În prezent există pe piață foarte multe aplicații de dezvoltare a produselor software. Entitățile din industria de software întâmpină dificultăți în ceea ce privește dezvoltarea deoarece se impune alegerea cu maximă atenție a liniei de dezvoltare. Această dezvoltare ține cont în principal de tipul de aplicații software pe care dorește să le dezvolte entitatea. *A cincea trăsătură* constă în alegerea tehnologiilor de dezvoltare (Java, C++, Ajax, Symbian etc.) care influențează investițiile în suportul tehnic, resursa umană, dar mai ales alegerea acestor tehnologii se face ținând cont de „durata de viață” a acestora și de compatibilitatea pe care acestea o au în viitor cu alte tipuri de aplicații. Aceste probleme, impun o atenție deosebită pentru manageri și contabili, mai ales că acest domeniu este într-o continuă dezvoltare ce generează schimbări radicale într-un timp foarte scurt.

Producția de software presupune o serie de etape de la stabilirea obiectivelor, detalierea specificațiilor, evaluare, producția, implementarea și actualizarea. Conform unui studiu efectuat de Zubrow [9], peste 70% din entitățile dezvoltatoare de software utilizează metode ad-hoc cu rezultate imprecizabile. În aceste cazuri nu există o bază obiectivă pentru evaluarea costului și elaborarea programului de activitate, iar calitatea produsului software nu este luată în considerare. Chiar dacă există, procedurile standard nu sunt întotdeauna respectate. Astfel, pentru o entitate ce crează un produs soft este important să înțeleagă modalitatea de comportare a costurilor și ca urmare de influență asupra lor, în scopul asigurării unei eficiențe sporite.

Estimările în industria de software reprezintă simplificări ce ilustrează procese complicate. Ele utilizează de multe ori tehnici matematice pentru a face acest lucru. Astfel de estimări pot fi utilizate în industria software pentru a prognoza și controla dimensiunea, costurile și personalul implicat în producția de software.

Practica demonstrează că fiecare produs software nou are un cost estimat comparabil cu costurile altor produse software existente pe piață sau aflate deja în folosință. Costul estimat, criteriu deosebit de important pentru selecția unei oferte, uneori chiar criteriu de eligibilitate, se obține pe baza unui deviz antecalcul în care se includ o serie de ipoteze privind structura noului produs și diferențele de ordin calitativ.

După cum s-a menționat, entitățile producătoare de software activează într-un mediu de afaceri din ce în ce mai puternic și din ce în ce mai turbulent. În vederea constatării problemelor cu care se confruntă entitățile din industria software la momentul actual, prezintăm în continuare o analiză SWOT a producției de software. Analiza SWOT are drept obiectiv recomandarea strategiile care asigură cea mai bună aliniere între mediul intern și extern. Alegerea strategiei corecte poate fi în avantajul entității IT. Analiza teoretică complexă a entităților producătoare de software, evaluarea potențialului lor, precum și identificarea practică a problemelor au permis autorilor să realizeze analiza SWOT a acestei industrii.

Tabelul 1. Matricea SWOT a industriei de produse software

Puncte forte identificate	Puncte slabe identificate
<ul style="list-style-type: none"> - Beneficiarii serviciilor entității din domeniul IT sunt companii multinaționale, prin urmare piața de desfacere a produselor este extinsă. 	<ul style="list-style-type: none"> - Costuri ridicate ale produselor și serviciilor IT datorită necesității permanente de a lucra cu cele mai noi și scumpe tehnologii. - Capacitate financiară limitată a statului pentru susținerea directă a sectorului IT.

<ul style="list-style-type: none"> - Ușurința de a face afaceri. În anul 2020 RM a ocupat în clasamentul Doing Business al Băncii Mondiale locul 48 din 190 de țări [6]. - Prioritizarea domeniului IT. Guvernul acordă o atenție specială domeniului IT, având în vedere contribuția sa semnificativă la PIB (în 2021, 5,5%). Mai mult, inițierea și desfășurarea afacerilor în țară au devenit mai simple. - Stimulente specifice industriei. Legislația Republicii Moldova stabilește premisele necesare pentru impulsivitatea dezvoltării domeniului IT, precum și un regim fiscal facilitat rezidenților parcurilor IT, care constă în aplicarea <i>impozitului unic în mărime de 7%</i> din obiectul impunerii, înglobând mai multe impozite și taxe. - Axarea pe e-Guvernare. RM a făcut investiții și progrese semnificative în domeniul e-guvernării, îmbunătățind climatul de afaceri general prin servicii de e-guvernare avansate. - Cererea puternică în sectorul public pentru produse și servicii IT. - Pregătirea profesională ridicată, formare profesională universitară, iar forța de muncă multilingvă . - Regimuri de comerț favorabile. - Tehnologia avansată și metodologiile utilizate de entitate în realizarea produselor software. - Ritmul rapid de înnoire și diversificare a serviciilor și produselor IT oferite. 	<ul style="list-style-type: none"> - Lipsa instrumentelor de susținere financiară a proiectelor inovatoare. - Insuficiență de specialiști calificați. - Capacitățile limitate ale entităților IT locale de inovare digitală. - Capacitățile de marketing insuficiente și certificările de personal slab dezvoltate. - Lipsa brandingului și a strategiei de marketing și atragere a investițiilor pentru domeniul IT. - În clasamentul „Indicele global al competitivității”, Republica Moldova se plasează pe poziția 86 din 141 (2019) [14]. - Produsele software necesită investiții mari din partea clienților. - Calitatea muncii este influențată de stres și volumul mare de muncă. - Specializarea excesivă asupra unui singur domeniu și riscurile plafonării.
<p style="text-align: center;">Oportunități identificate</p> <ul style="list-style-type: none"> - Domeniul produselor software cunoaște o creștere remarcabilă în momentul de față. - Stabilirea parteneriatelor cu companii multinaționale din domeniul IT - Creșterea atenției statului față de problemele și necesitățile sectorului IT - Atragerea investițiilor străine și autohtone pentru dezvoltarea start-upurilor IT - Pentru dezvoltarea de noi și competitive produse software sunt disponibili pe piață un număr mare de specialiști. - Apariția continuă de noi cerințe manageriale la nivelul entităților din RM, ce pot fi satisfăcute prin produse software 	<p style="text-align: center;">Amenințări identificate</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sectorul IT este în prezent extrem de fragmentat. Unele dintre provocările-cheie sunt: 1) accesul la finanțare și capital de risc; 2) expunerea la piețele internaționale potențiale; 3) capabilități de vânzări și marketing limitate; 4) alinierea la standardele de proces și standardele de calitate și certificări. - Nerespectarea legii dreptului de autor în domeniul IT. - Presiunea competitivă internațională. - Adaptarea lentă a sistemului educațional la cererea pieței forței de muncă IT - Participarea slabă a studenților la programele de educație în domeniul IT.

<ul style="list-style-type: none">- Dezvoltarea continuă a tehnologiilor și inovațiilor și a capacității de absorbție a acestora- Dezvoltarea comerțului electronic și sistemului achiziției electronice.- Atragerea resurselor umane calificate- Stimularea cererii interne pentru produse software și servicii IT din partea sectorului privat.	<ul style="list-style-type: none">- Cerințele formulate de utilizator sunt adesea incorecte și/sau incomplete.- Uzura morală rapidă a soluțiilor informatice și necesitatea dezvoltării continue de soluții noi.- Vulnerabilitate la fluctuațiile mediului de afaceri.- Existența unor companii care nu au o mentalitate și cultură organizațională bine definită în domeniul producției de software.
--	--

Sursa: elaborat de autori

Pe baza analizei SWOT a entităților producătoare de software s-au identificat problemele specifice cu care se confruntă acestea. În acest context, ele pot servi drept temei pentru fundamentarea strategiei în domeniul produselor și serviciilor IT:

- Întrucât utilizatorii nu cunosc limbajul specific al programatorilor, și nici ce pot obține de la un produs software, cerințele formulate de utilizator sunt adesea incorecte și/sau incomplete;
- Specificațiile aferente procesului de dezvoltare a produselor sunt instabile și supuse la modificări frecvente;
- Planificarea programului de lucru și a costurilor este bazată mai degrabă pe criterii comerciale decât pe cerințe;
- Inconveniențele estimării corecte a costurilor și duratelor de dezvoltare a produselor software, reieșind din natura creativă a problemelor cu care se confruntă cei implicați în realizarea unui produs software;
- La apariția unor modificări în cerințe sau în mediul de dezvoltare IT, estimările nu sunt ajustate;
- Tratarea necorespunzătoare a factorilor de risc.

Concluzie

Reieșind din particularitățile domeniului IT, aspectele ce diferențiază produsele software de produsele fizice și provocările mediului de afaceri IT, autorii au formulat următoarele concluzii și recomandări:

- Produsele software sunt considerate intangibile, caracterizate prin posibilitatea utilizării repetate, dar pot avea și caracteristici ale produselor fizice, în cazul în care acestea includ și un pachet de caracteristici standardizate, furnizate clienților.
- Dezvoltarea și elaborarea produselor software se caracterizează printr-o pronunțată imaterialitate a produselor realizate, care conduce la dificultăți majore de estimare a gradului de finalizare a unui produs intermediar sau final. Riscurile de apreciere, în acest sens, au consecințe privind respectarea termenelor de finalizare a soft-ului, dar și calitatea produsului.
- În funcție de tehnologiile de dezvoltare a produselor software depind și investițiile în suportul tehnic, resursa umană, dar și alegerea tehnologiilor care țin cont de „durata de viață” a acestora și de compatibilitatea pe care acestea o au în viitor cu alte tipuri de aplicații. Aceste probleme, impun o atenție deosebită pentru manageri și contabili, în contextul dezvoltării rapide ce generează schimbări radicale într-un timp foarte scurt.
- Practica economică demonstrează că în costul produselor software, preponderent revine costurilor cu retribuirea muncii, care reprezintă salariile fiecărui angajat implicat în mai multe contracte de cercetare, dezvoltare și elaborare a produselor software și prestare a serviciilor IT în una și aceeași perioadă de gestiune. Menționăm că lucrătorii din acest domeniu sunt nevoiți să consume anumite resurse intelectuale, care în practică se bazează pe creativitate, un proces mental și social care implică generarea unor idei sau concepte noi, sau noi asocieri ale minții creative între idei sau concepte existente.

- În vederea contabilizării corecte și fiabile a costurilor cu salariul se recomandă repartizează pe produse software în funcție de gradul de implicare a fiecărui salariat în cercetarea și dezvoltarea produselor;
- Pentru o entitate IT, ce creează un produs soft este important să înțeleagă modalitatea de comportare a costurilor și ca urmare de influență asupra lor, în scopul asigurării unei eficiențe sporite. În contextul contabil, costurile indirecte de producție aferente procesului de cercetare, proiectare și dezvoltare a produselor software este relevant de repartizat în baza salariilor calculate, întrucât acestea dețin cea mai mare pondere în totalul costurilor de elaborare a produselor și prestare a serviciilor IT;
- Dezvoltarea unui produs software, relațiile sociale create în legătură cu produsele software, ca rezultate ale muncii creative individuale sau colective depuse de persoane fizice sau în cadrul unor procese dezvoltate de persoane juridice, sunt reglementate de normele juridice din domeniul proprietății intelectuale, mai exact din domeniul dreptului de autor.

Bibliografie

1. Armaș, I. *Proiectarea competitivă a Produselor Software*. București: Universitatea Hyperion, 2006. Disponibil la <https://www.agir.ro/buletine/888.pdf>
2. *Ce este un software?* Disponibil la <https://world-it.ro/software/ce-este-un-software>
3. *Clasificatorul Ocupațiilor din Republica Moldova*. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2021, nr. 239-248, art. 463.
4. Cojocaru, V., Bădicu, G. *Aspecte privind recunoașterea și evaluarea produselor IT*. In: International Scientific Conference on Accounting, ISCA 2022. 11 Edition, Chisinau: ASEM, p. 158-166.
5. *Dicționar online, definiție software*. <https://dexonline.ro/definitie/software>
6. Doing Business measured business regulations for local firms in 190 economies. Doing Business 2020. Data Economy Snapshots. Disponibil la <https://archive.doingbusiness.org/ru/data/exploreconomies/moldova>
7. Fernando, F., Suarez, Michael, Cusumano, Steven, Kahl. *Services and the Business Models of Product Firms: An Empirical Analysis of the Software Industry*. În: Management Science 59, no. 2 (February 2013), pages 420–435. <http://dx.doi.org/10.1287/mnsc.1120.1634>
8. Krishnan, MS., Kriebel, CH., Kekre, S., Mukhopadhyay, T. *An empirical analysis of productivity and quality in software products*. În: Management science, Volume 46, Issue 6, 2000, pages 745-759. DOI: 10.1287/mnsc.46.6.745.11941
9. Lock, D. *Management de Proiect*, București: Editura Codecs, 2000, 503 p. ISBN: 9738060257.
10. Majid, Aramand. *Software products and services are high tech? New product development strategy for software products and services*. În: Technovation, Volume 28, Issue 3, March 2008, pages 154-160. <https://doi.org/10.1016/j.technovation.2007.10.004>
11. Mihaila, S., Bădicu, G; Codrean, V., Dascălu, Iu.. *E-Commerce In The Context Of Globalization And Digitalization: Opportunities, Challenges And Perspectives*. În: European Journal of Accounting, Finance & Business, 2021, 16.26: 100-109.
12. Mihaila, S; Bădicu, G; Codrean, V. *Aspecte evolutive privind profesia contabilă în contextul digitalizării: un imperativ al secolului XXI*. În: Economica, 2022, 122.4: 44-61.
13. Norris, M., Rigby, P., Payne, M. *The Healthy Software Project: a guide to successful development*, 1993, 214 p. ISBN: 978-0471940425
14. Republica Moldova a urcat doar două poziții în Clasamentul global al competitivității. <https://www.competition.md/libview.php?l=ro&idc=38&id=6705&t=/Presa/Noutati/Republica-Moldova-a-urcat-doar-doua-pozitii-in-Clasamentul-global-al-competitivitatii>
15. *SNC „Stocuri”*. În: Monitorul Oficial Nr. 233-237 art. 1533 din 22.10.2013, cu modificările ulterioare.
16. Turner, J.R., Cochrane, R.A. *The goals and methods matrix; coping with projects for which the goals and/or methods of achieving them are ill-defined*. International Journal of Project Management, nr.11(2), 1993, p. 93-102. [http://dx.doi.org/10.1016/0263-7863\(93\)90017-H](http://dx.doi.org/10.1016/0263-7863(93)90017-H)
17. Țurcanu, T. *Dezvoltarea managementului costurilor la întreprinderile sectorului tehnologiilor informaționale și comunicațiilor*. Teză de doctor. Chișinău, 2018, p. 76.

TRATAMENTUL CONTABIL ȘI FISCAL AFERENT DONAȚIILOR

THE ACCOUNTING AND TAX TREATMENT OF DONATIONS

CZU: 657.422:657.446(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.17>

Iuliana ȚUGULSCHI,

ASEM, RM, tugulschi.i@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8544-7327>

Abstract. Operations regarding donations represent a separate category of transactions with various particularities depending on their nature, the object of the donation and the receiver. Although at first sight the donation seems a simple procedure, in fact there is a difference between the essence of the transaction, its legal and fiscal consequences.

Transactions related to donations have a series of particularities, not only from a legal point of view, but also from the point of view of accounting and taxation. In this context, this article examines the problematic aspects regarding the accounting of operations related to the goods received as a donation, as well as transmitted to other third parties with the elucidation of their fiscal aspect.

Keywords: donation, market price, value added tax, philanthropy and sponsorship, tax treatment.

Jel: M 40, 41

Introducere/ Introduction

Donațiile reprezintă o categorie aparte de tranzacții având diverse particularități în funcție de caracterul acestora, obiectul donației și destinatarul. Deși la prima vedere donația pare o procedură simplă, de fapt există o diferență între esența tranzacției, consecințele juridice și fiscale ale acesteia. De regulă, este mult mai dificil de a anula o tranzacție de donație sau mai degrabă prin intermediul unei instanțe judiciare cu cererea de a recunoaște tranzacția ca nevalidă.

Tranzacțiile aferente donațiilor au un șir de particularități specifice nu doar din punct de vedere juridic, dar și fiscal. În acest context, în prezentul articol sunt examinate aspectele privind contabilizarea operațiunilor legate de bunurile primite în calitate de donație, precum și transmise altor entități terțe cu elucidarea aspectului fiscal al acestora.

Conținutul de bază/ Body of communication

Entitățile în cadrul cărora au loc tranzacții privind donațiile de bunuri și servicii trebuie să țină cont de un șir de acte normative și legislative, din care pot fi menționate:

- Codul civil al Republicii Moldova Nr. 1107 din 06.06.2002;
- Codul fiscal al Republicii Moldova Nr. 1163 din 24.04.1997;
- Legea contabilității și raportării financiare Nr. 287 din 15.12.2017;
- Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 118/2013 cu modificările și completările ulterioare;
- Planul general de conturi contabile, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 119/2013 cu modificările și completările ulterioare;
- Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor fizice care practică activitate de întreprinzător, aprobat prin HG nr. 693/2018 etc.

Termenul de donație potrivit dicționarului explicativ al limbii române este definit ca:

- un contract prin care una dintre părți transmite celeilalte proprietatea unui bun material fără să primească ceva în schimb;
- act prin care o persoană dăruiește altei persoane sau unei instituții un lucru fără a primi ceva în schimb;
- act juridic care consfințește o donație;

- bun material transmis prin donație [7].

Din punct de vedere juridic contractul de donație este reglementat de către Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107/2002 care stabilește raporturile civile ce trebuie respectate în legătură cu acest contract (art. 1198–1212). La încheierea unui contract de donație se ține cont de modalitățile de încheiere a acestuia și anume:

↳ **forma scrisă** – trebuie să fie încheiate în scris actele juridice dintre persoanele juridice, dintre persoanele juridice și persoanele fizice și dintre persoanele fizice dacă valoarea obiectului actului juridic depășește 1000 de lei, iar în cazurile prevăzute de lege, indiferent de valoarea obiectului. Nerespectarea formei scrise atrage nulitatea contractului în caz că acest efect este expres prevăzut de lege sau prin acordul părților (art. 321–322 din CC);

↳ **forma autentică**– presupune că contractul se încheie în formă autentică în general. Totodată, nerespectarea formei autentice nu afectează valabilitatea contractului de donație dacă bunul donat a fost predat donatarului. Forma autentică a actului juridic este obligatorie dacă contractul are ca obiect donarea bunurilor imobile, inclusiv, această cerință fiind valabilă și conform regimului fiscal (art. 323 și 1200 din CC);

↳ **contractul de donație condiționată** – contract condiționat de îndeplinirea unei sarcini sau de realizarea unui scop filantropic. Donație, în acest caz, va constitui doar valoarea contractului care depășește cheltuielile de executare a sarcinii sau de atingere a scopului condiționat în contract (art.1204 din CC).

↳ **donația inadmisibilă** (art.1203 din CC) – sunt inadmisibile și se consideră nule donațiile:

- proprietarilor, administratorilor sau lucrătorilor din instituțiile medicale, educative, de asistență socială și din alte instituții similare din partea persoanei care se află în ele sau din partea soțului sau rudelor acesteia de până la gradul patru inclusiv. Această regulă nu se aplică în relațiile dintre rudele de până la gradul patru inclusiv;
- în relațiile dintre persoanele juridice cu scop lucrativ (comercial);
- efectuate de către persoanele juridice cu scop lucrativ în cazul în care obiect al donației îl reprezintă valorile mobiliare [8].

Entitatea poate primi cu titlu gratuit sub formă de donație active imobilizate sau stocuri.

În cazul primirii donațiilor sub formă de imobilizări se ține cont de pct. 14 din SNC „Imobilizări necorporale și corporale” potrivit căruia imobilizările primite cu titlu gratuit (ca donație) se evaluează conform datelor din documentele primare de intrare, cu suplimentarea în cazurile necesare a costurilor direct atribuibile. Dacă în documentele primare de intrare nu este indicată valoarea obiectului primit, atunci costul de intrare se determină prin expertiză independentă.

Costul acestor imobilizări se contabilizează potrivit unuia din următoarele variante posibile:

1) ca majorare concomitentă a imobilizărilor și a datoriilor (*veniturilor anticipate*), iar pe durata exploatării valoarea imobilizărilor amortizabile primite cu titlu gratuit se decontează la venituri curente în mărimea și proporția amortizării calculate;

2) ca majorare concomitentă a imobilizărilor și a *veniturilor curente*.

Varianta selectată se indică în politicile contabile ale entității.

Un tratament similar este prevăzut și în cazul primirii stocurilor cu titlu de donație. Astfel, stocurile primite cu titlu gratuit (ca donație) se evaluează conform datelor din documentele primare de intrare sau la valoarea justă, cu suplimentarea în cazurile necesare a costurilor direct atribuibile. Costul acestor stocuri se contabilizează ca majorare concomitentă a stocurilor și a datoriilor (*veniturilor anticipate*). Pe măsura utilizării, valoarea stocurilor primite cu titlu gratuit se decontează la venituri curente.

Conform politicilor contabile costul stocurilor primite cu titlu gratuit pot fi contabilizate ca majorare concomitentă a stocurilor și a veniturilor curente (pct. 24 din SNC “Stocuri”).

În scopuri fiscale, la efectuarea donațiilor în scopuri filantropice și sponsorizare potrivit art. 36 alin. (1) din Codul fiscal al Republicii Moldova:

➤ agentul economic rezident are dreptul la deducerea oricăror donații făcute de el pe parcursul perioadei fiscale în scopuri filantropice sau de sponsorizare, dar nu mai mult de 5% din venitul impozabil;

➤ pot fi deduse, conform alin.(1) din prezentul articol, numai donațiile făcute în scopuri filantropice sau de sponsorizare în favoarea autorităților publice și instituțiilor publice specificate la art.51, a organizațiilor necomerciale specificate la art.52 alin.(1), precum și în favoarea caselor de copii de tip familial.

Totodată, potrivit art. 1 al Legii nr. 1420/2002 cu privire la filantropie și sponsorizare (în continuare - Legea) transferul de mijloace financiare și materiale, acordarea de asistență sub orice altă formă persoanelor juridice care urmăresc obținerea de profit, donațiile și contribuțiile în beneficiul partidelor politice și al altor organizații social-politice *nu se consideră* activități filantropice și de sponsorizare. Totodată, în sensul legii menționate, acordarea reciprocă de mijloace financiare și materiale între persoane fizice sau juridice nu constituie activitate filantropică și de sponsorizare.

Legea menționată prevede următoarele definiții cu referire la activitatea de filantropie și sponsorizare:

- *activitate filantropică* – transfer voluntar, imparțial, dezinteresat și necondiționat al dreptului de proprietate sau al dreptului de posesiune, folosință și de dispoziție asupra unui bun, precum și executare sau prestare dezinteresată (gratuită sau în condiții avantajoase) a lucrărilor și serviciilor de către o persoană fizică sau juridică, realizate în scopurile prevăzute la art. 2;
- *activitate de sponsorizare* – transfer al dreptului de proprietate asupra unei sume de bani sau a altor bunuri în baza unui act juridic prin care părțile convin cu privire la susținerea unor activități cu scop nelucrative, desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării, în schimbul unor beneficii stabilite de părți;
- *filantrop* – persoană fizică sau juridică care desfășoară activitate filantropică în scopurile prevăzute la art. 2;
- *sponsor* – persoană fizică sau juridică care desfășoară activitate de sponsorizare în scopurile prevăzute la art. 3.

Dintre beneficiarii ai filantropiei sau sponsorizării fac parte:

- a) organizațiile necomerciale;
- b) instituțiile publice (medico-sanitare, de asistență socială, de învățământ);
- c) autoritățile administrației publice locale de nivelul întâi și al doilea;
- d) întreprinderile sociale;
- e) întreprinderile sociale de inserție;
- f) cultele religioase și părțile componente ale acestora.

În cazul efectuării donațiilor în scopuri de filantropie acestea trebuie să fie efectuate în concordanță cu scopurile prevăzute de art. 2 din Legea nr. 1420/2002 care constau în susținerea educației și instruirii persoanelor, difuzării și acumulării de cunoștințe; științei, culturii și artei; sportului, educației fizice, turismului social, cultural și sportiv; ocrotirii sănătății; protecției sociale a persoanelor cu dizabilități, precum și a altor persoane și grupuri defavorizate, ajutorării victimelor războaielor, ale conflictelor sociale și interetnice, ale calamităților naturale, ale epidemiilor, ale catastrofelor ecologice sau de altă natură etc.

La efectuarea donațiilor în scopuri de sponsorizare se ține cont de faptul că:

1) sponsorizarea trebuie să fie efectuată în scopurile prevăzute de art. 3 din Legea nr. 1420/2002. Totodată potrivit Legii Nr. 182 din 07.07.2022 pentru modificarea Legii cu privire la filantropie și sponsorizare amenajarea străzilor, parcurilor și altor locuri publice nu se atribuie la activitatea de sponsorizare;

2) mijloacele financiare și materiale donate de sponsori organizațiilor filantropice sunt utilizate numai în scopuri de binefacere și nu pot fi folosite la întreținerea acestor organizații;

3) activitatea de sponsorizare nu se poate desfășura prin utilizare de mijloace obținute din buget;

4) în cazul sponsorizării cu bunuri materiale, acestea vor fi evaluate în contractul de sponsorizare la valoarea lor reală din momentul transmiterii către beneficiar.

Conform alin. (3¹) art. 90¹ din Codul fiscal persoanele specificate la art.90 rețin și achită la buget un impozit în mărime de 6% din mărimea sumei mijloacelor bănești donate persoanelor fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător (din Codul fiscal. Astfel, donațiile de mijloace bănești în favoarea persoanelor fizice presupune reținerea impozitului pe venit la sursa de plată.

Cu referire la taxa pe valoarea adăugată (TVA), în contextul art. 99 alin. (4) din Codul fiscal, mărfurile, serviciile, livrate subiectului impozabil pentru desfășurarea activității sale de întreprinzător, care ulterior au fost transmise fără plată altor persoane se consideră livrare impozabilă efectuată de către acest subiect. Valoarea impozabilă a livrării menționate constituie valoarea achitată de către subiect pentru livrarea destinată desfășurării activității sale de întreprinzător.

Ținând cont că donațiile de mărfuri, servicii sunt fără plată acestea cad sub incidența TVA cu obligația calculării acesteia de la valoarea de piață. Totodată potrivit alin. (6) din articolul menționat, valoarea de piață a livrării impozabile nu trebuie să fie mai mică decât costul vânzărilor ei.

De menționat că **preț de piață, valoare de piață** – prețul mărfii, serviciului, format prin interacțiunea cererii și ofertei pe piața comerțului cu ridicata a mărfurilor, serviciilor identice, iar în cazul lipsei mărfurilor, serviciilor identice – în urma tranzacțiilor încheiate între persoanele ce nu sânt coproprietari sau persoane interdependente pe piața respectivă a comerțului cu ridicata.

Drept *surse de informație* despre prețurile de piață, la momentul încheierii tranzacției, servesc:

a) **informația organelor de stat de statistică și a organelor care reglementează formarea prețurilor**; iar în cazul lipsei acesteia –

b) informația despre prețurile de piață, publicată în **presă sau adusă la cunoștința opiniei publice prin intermediul mijloacelor de informare în masă**; iar în cazul lipsei acesteia –

c) **informația oficială și/sau dată publicității despre cotările bursiere** (tranzacțiile care au avut loc) la bursa cea mai apropiată de sediul (domiciliul) vânzătorului (cumpărătorului), iar în cazul lipsei tranzacțiilor la bursa menționată ori comercializării (procurării) la o altă bursă – informația despre cotările bursiere ce au avut loc la această altă bursă, precum și **informația despre cotările valorilor mobiliare de stat și ale obligațiunilor de stat**.

Contribuabilul are dreptul să prezinte Serviciului Fiscal de Stat informația, din **alte surse, despre prețurile de piață la momentul transmiterii mărfurilor, serviciilor**, iar Serviciul Fiscal de Stat are dreptul să folosească informația prezentată dacă există motive de a o considera veridică (art. 5 alin. (26) din Codul fiscal).

În cazul în care agentul economic efectuează livrare de mărfuri în scopuri filantropice sau de sponsorizare, conform prevederilor art. 1 alin. (1) și alin.(2) din Legea cu privire la filantropie și sponsorizare, livrarea respectivă nu se referă la desfășurarea activității de întreprinzător a agentului economic și respectiv suma TVA aferentă acestor livrări de mărfuri nu se deduce în conformitate cu prevederile art. 102 alin. (8) din Codul fiscal. Totodată la aprecierea mărimii donației permisă la deducere în scopuri fiscale conform art. 36 alin.(1) din Codul fiscal, urmează de a fi luată în considerație și suma TVA aferentă procurărilor utilizate pentru efectuarea donațiilor.

Donațiile în scopuri filantropice sau de sponsorizare pot fi efectuate atât în formă bănească, cât și nebănească. Agenții economici care pe parcursul perioadei fiscale au efectuat donații în scopuri filantropice sau de sponsorizare trebuie să confirme cheltuielile suportate pentru a primi dreptul de a deduce aceste cheltuieli.

În funcție de forma donației la documentarea acestora tranzacții entitatea trebuie să dețină un set de documente în modul prevăzut mai jos (figura 1).

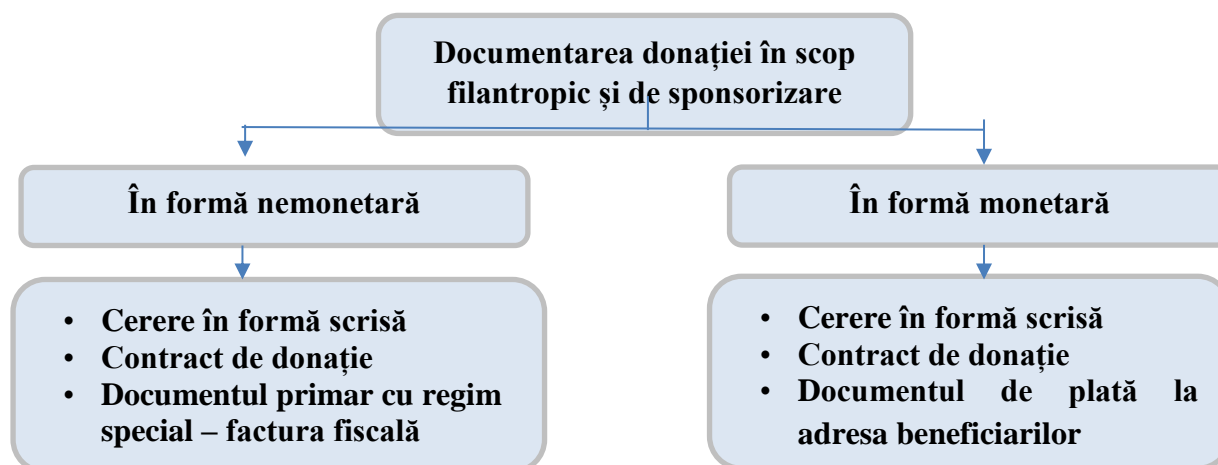


Figura 1. Formele donațiilor în scop filantropic și de sponsorizare și documentarea acestora

Sursa: elaborat de autor în baza [6]

În contextul celor menționate, conchidem că pentru ca donațiile să fie atribuite la donații în scopuri filantropice sau de sponsorizare acestea trebuie efectuate în favoarea entităților stabilite în art. 36 alin. (2) din Codul fiscal și să corespundă scopurilor prevăzute la art. 2 și 3 din Legea nr. 1420-XV din 31 octombrie 2002 cu privire la filantropie și sponsorizare, precum și să fie documentate în modul prevăzut de legislație.

În cazul în care nu se respectă condițiile date, entitatea nu va putea beneficia de deducerea cheltuielilor de filantropie și sponsorizare în mărime de 5% din venitul impozabil, în modul stabilit de art. 36 alin. (1) din Codul fiscal.

Exemplu. În luna martie 2023 entitatea a primit gratuit mărfuri de la nerezident în baza invoice-ului în valoare de 25.000 lei cu destinația „fără plata”. Serviciul Vamal a calculat proceduri vamale - 195 lei, taxa vamală – 2800 lei și suma TVA la import - 7600 lei. Costurile de transport au constituit 5000 lei. Conform politicilor contabile, entitatea recunoaște inițial stocurile primite cu titlu gratuit ca venituri curente.

Marfa importată a fost livrată cu titlu gratuit către o casă de copii de tip familial. Valoarea de piață indicată în factura fiscală constituie 35000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea va contabiliza:

Tabelul 1

Înregistrările contabile privind operațiunile contabile legate de primirea mărfurilor cu titlu gratuit și livrarea ulterioară a acestora

Nr. ord	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			Dt	Ct
1.	Reflectarea costurilor de transportare aferente mărfurilor primite cu titlu gratuit (donație)	5000	217	521
2.	Reflectarea taxei pentru proceduri vamale	195	217	234, 544
3.	Reflectarea taxei vamale aferente mărfurilor primite cu titlu gratuit (donație)	2800	217	234, 544
4.	Deducerea sumei TVA la importul mărfurilor	7600	534	234, 544

5.	Reflectarea valorii mărfurilor primite cu titlu gratuit de la nerezident și indicate în invoice (furnizorul a indicat valoarea cu mențiunea - fără plată)	25000	217	521
6.	Trecerea valorii mărfii primite cu titlu gratuit de la nerezident la veniturile perioadei	25 000	521	612
7.	Transmiterea ulterioară a mărfii cu titlu gratuit la valoarea contabilă (5 000 lei +195 lei + 2 800 lei + 25 000 lei)	32 995	713	217
8.	Reflectarea TVA aferentă mărfii transmise ca donație de la valoarea de piață (35000 x 20%)	7 000	714	534
9.	Achitarea sumei TVA bugetului	7 000	534	242

În baza datelor din exemplu, se observă că costul de intrare al mărfii importate cu titlu gratuit (donație) se determină în baza datelor indicate în documentele de însoțire (invoice, transport, vamale). La livrarea ulterioară cu titlu de donație a mărfii se va perfecta factura fiscală cu mențiunea “cu titlu de donație” și prețul de piață, fără TVA. Suma TVA nu se indică în factura fiscală. Totodată, după cum s-a menționat, TVA se restabilește la buget, dat fiind faptul că serviciile prestate în scopuri filantropice nu fac parte din activitatea de întreprinzător, scopul căreia este obținerea de venituri. Astfel, suma TVA urmează a fi reflectată suplimentar prin notă contabilă și achitată la buget în conformitate cu prevederile art. 99 alin. (4) din Codul fiscal.

Concluzii/Conclusion

Cadrul legal din RM privind donațiile este destul de complex și în mare parte nu încurajează efectuarea acestora de către agenții economici și totodată impune un șir de cerințe privind documentarea, statutul beneficiarilor în vederea deducerii cheltuielilor aferente în scopuri fiscale. La nivel legislativ nu este stipulat expres la ce valoare urmează a fi reflectată în factura fiscală în cazul donațiilor /donațiilor în scopuri de filantropie: la costul efectiv al bunurilor/serviciilor donate sau la valoarea de piață,

Atât donațiile în scopuri de filantropie sau sponsorizare, cât și în alte donații în partea ce ține de obiectul impunerii cu TVA sunt tratate diferit, deși ambele nu reprezintă rezultat al activității de întreprinzător. Totodată, donațiile în scopuri de filantropie sau sponsorizare nu sunt supuse TVA, astfel valoarea TVA nu trebuie indicată în factura fiscală. Cu toate acestea, suma TVA se calculează bugetului pe motiv ca aceste bunuri nu au fost folosite în scopurile activității de întreprinzător.

Pentru donator transmiterea gratuită a bunurilor se reflectă în contabilitate la valoarea contabilă, indiferent de suma indicată în factura fiscală. Cu toate acestea, valoarea care trebuie să se indice în factura fiscală este importantă pentru beneficiar, în funcție de tipul bunului primit (mijloc fix, obiecte de mică valoare și scurtă durată etc.).

Considerăm că în contractul de donație, părțile trebuie să stabilească prevederi distincte cu privire la valoarea activului donat. De menționat că art. 3 din Lege prevede că, dacă sponsorizarea se realizează prin furnizarea de bunuri, atunci în contractul de sponsorizare valoarea reală a acestor valori trebuie determinată la momentul transferului lor către beneficiar. Un tratament similar ar putea fi prevăzut și în cazul contractului de donație.

Bibliografie/ Bibliography

1. Codul civil al Republicii Moldova Nr. 1107 din 06.06.2002. cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 66-75 republicat din 01.03.2019. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=112573&lang=ro
2. Codul fiscal al Republicii Moldova Nr. 1163 din 24 aprilie 1997 cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 62 din 18.09.1997. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=136062&lang=ro#

3. Legea contabilității și raportării financiare Nr. 287 din 15.12.2017 cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 1-6 din 05.01.2018. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro
4. Standardele Naționale de Contabilitate aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Nr. 118 din 22.10.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 233-237 din 22.10.2013. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro#
5. Planul general de conturi contabile, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 119/2013 cu modificările și completările ulterioare. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 233-237 din 22.10.2013. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130818&lang=ro#
6. Hotărâre de Guvern cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit Nr. 693 din 11.07.2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Nr. 295-308 din 10.08.2018. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131783&lang=ro#
7. Dicționarul explicativ al limbii române. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131783&lang=ro#
8. Șpac G. Prisacar T. Aspecte organizaționale și fiscale privind donațiile filantropice. În: *Contabilitate și audit*. Nr. 5, 2020.
9. Țugulschi I. Noile Impozitarea serviciilor prestate în scopuri filantropice. În: *Contabilitate și audit*. Nr. 3, 2022.

ABORDĂRI SPECIFICE ALE CONTABILITĂȚII DIVIDENDELOR ACHITATE ÎN
AVANS

SPECIFIC APPROACHES TO THE ACCOUNTING OF DIVIDENDS PAID IN ADVANCE

CZU:[657:658.155.2]:334.72

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.18>

Nicolai RUSSU, *Doctorand*

Academia de Studii Economice a Moldovei

E-mail: cochermoldova@gmail.com

Inga COTOROS, *Doctor în științe economice*

Academia de Studii Economice a Moldovei

E-mail: cotoros.inga@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2704-2107>

Abstract. Relațiile dintre persoana juridică cu scop lucrativ și asociații, acționarii etc. (în continuare-proprietari) persoane fizice și/sau juridice reprezintă în sine o continuitate permanentă a scopului inițial de constituire a acesteia. Interacțiunea dintre acești subiecți poate căpăta diferite forme, iar una din cele mai importante este generarea rezultatelor pozitive ale activității de către persoana juridică cu scop lucrativ sub formă de profit și funcția specială a proprietarilor acesteia de a decide asupra modului de administrare a rezultatelor activității.

Prevederile legale de bază care reglementează procesele de obținere și distribuire a profitului unei entități sunt stabilite de Codul Civil nr.1107 din 06.06.2002, Legea privind societățile cu răspundere limitată nr. 135 din 14.06.2007, Legea privind societățile pe acțiuni nr.1134 din 02.04.1997, Legea cu privire la întreprinderea de stat și întreprinderea municipală nr.246 din 22.11.2017, Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr.845 din 03.01.1992, Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017, standardele de contabilitate, Codul fiscal nr.1163 din 24.04.1997 și alte acte normative specifice în funcție de forma juridică de organizare a entității.

Tinând cont, că cea mai răspândită formă juridică de organizare a unităților de drept (entităților) în Republica Moldova este Societatea cu Răspundere Limitată (75,8%)⁹, autorii vor examina în conținutul articolului aspectele ce țin de problematica cercetării cu specific anumit acestei forme juridice de organizare. Totodată, având în vedere similitudinea aspectelor și abordărilor de bază, opiniile expuse în conținut pot fi aplicate și altor entități cu diferită formă juridică de organizare, sub rezerva omiterii conflictului de norme legale.

Cuvinte cheie: dividende, profit, asociat, avans.

JEL Clasificare: M40, M41.

Introducere. În procesul studierii cadrului legal aferent situațiilor ce pot genera neclarități, abordări subiective și de altă natură ori aplicarea cu rea voință a prevederilor legislației, autorii au constatat, că cadrul legal aferent reglementărilor juridice și contabile oferă în mare măsură claritate și libertate optimistă ceea ce acordă un grad înalt de aplicabilitate și interacțiune juridică dintre norme. Totodată, prevederile generaliste și cele de conținut neclar și/sau interpretabil nu contribuie la o integrare complexă și expresă a normelor legale și pot crea situații incerte, discutabile și uneori abuzive. Printre astfel de norme se pot exemplifica prevederile art.40 al Legii privind societățile cu răspundere limitată, prin care regulatorul evidențiază situații concrete și impune reglementări specifice, însă acestea nu acoperă multitudinea proceselor particulare care pot apărea în practicile distribuirii profitului entității.

În particular, probleme evidente cu care se confruntă entitățile în procesul distribuirii și plății dividendelor sunt legate de determinarea valorii, termenului de achitare și în special a volumului

⁹ <https://date.gov.md/ckan/ro/dataset/4684-date-statistice-din-registrul-de-stat-al-unitatilor-de-drept-dupa-forma-juridica-de-organizare>

plăților. Aceste probleme se amplifică în situații în care dividendele, în baza deciziei proprietarilor sunt distribuite și achitate în avans. Cu alte cuvinte, entitatea este pusă în condiții de incertitudine despre faptul generării rezultatelor pozitive ale perioadei de gestiune, însă este obligată să asigure plata în avans a dividendelor către proprietari cu calcularea și reținerea impozitelor aferente. Mai mult ca atât, determinarea cu acuratețe a valorii profitului distribuit ce urmează a fi îndreptat pentru plata dividendelor reprezintă o provocare pentru participanții la proces care prin calitatea sa de proprietari contează pe rezultate avantajoase și dividende în volum cât mai mare, dar totodată se bazează pe situația operațională oferită de managementul entității care asigură imaginea reală a poziției financiare și capacitățile de generale a profitului care va fi pasibil pentru plata dividendelor în avans. Această balanță de idei și acțiuni dintre proprietari și managementul operațional implică și obligă ambele părți să aprecieze obiectiv activitatea și rezultatele scontate. Totodată, influența factorilor interni și externi, obiectivi și subiectivi contribuie asupra rezultatelor activității entității și prin urmare asupra volumului dividendelor plătite.

Conținutul de bază al lucrării. Momentul critic care generează cele mai importante rezerve și incertitudini este decizia organelor societății, abilitate cu această funcție (în particular - adunarea generală a asociaților), așa cum prevăd actele normative specificate mai sus, privind distribuirea profitului pentru plata dividendelor în avans proprietarilor. La această etapă, elementele care nu au un suport argumentat definitiv sau o platformă informațională bazată pe rezultatele deja obținute de entitate, țin de aprecierea volumului profitului care se preconizează a fi obținut și care va fi îndreptat pentru plata dividendelor în avans aferente perioadei de gestiune care derulează sau care încă nici nu a început. Prin urmare, decizia privind distribuirea profitului pentru plata dividendelor poate prevedea:

- valoare mai mare ca valoarea profitului obținut la sfârșitul perioadei de gestiune;
- valoare mai mică în comparație cu profitul înregistrat al perioadei de gestiune; sau
- în cazuri extraordinare valoare care să coincidă cu mărimea profitului obținut în cadrul perioadei de gestiune.

Pilonul instituțional al procesului administrării dividendelor de către o societate cu răspundere limitată încorporează în sine ramificația juridică specifică prevăzută de Legea privind societățile cu răspundere limitată, reglementările contabile dezvoltate de Legea contabilității și raportării financiare și standardele de contabilitate, precum și tratamentele fiscale incluse în Codul fiscal. Respectiv, entitățile urmează să combine eficient și practic normele legale prevăzute de actele normative menționate, cu scopul de a ajunge la un rezultat viabil, acceptabil și cu impact corect în procesul administrării dividendelor.

Prin prisma problematicii metodologice de distribuire și achitare a dividendelor în avans, autorii constată, că Legea privind societățile cu răspundere limitată nu oferă prevederi exprese privind distribuirea și achitarea dividendelor în avans proprietarilor, însă impune condiții restrictive care protejează situația financiară și statutul durabil al entității în raport cu cei care interacționează cu aceasta. Printre aceste se pot evidenția:

- limitări de distribuire a profitului; și
- limitări de achitare a profitului sub formă de dividende.

Restricțiile de distribuție țin în particular de nevărsarea integrală a aporturilor; dacă, în urma distribuirii profitului net, valoarea activelor nete ale societății va deveni mai mică decât suma capitalului social și capitalului de rezervă; dacă nu au fost onorate obligațiile de plată scadente față de deținătorii de obligațiuni. Totodată, restricțiile de plată a dividendelor, inclusiv celor în avans, chiar dacă această decizie a fost aprobată de adunarea generală a asociaților, se axează pe norme ce țin de situația în care la momentul achitării, societatea este în stare de insolabilitate sau poate ajunge în această stare în urma distribuirii acestuia.¹⁰

¹⁰ Art.40 alin.(1) și (2) al Legii privind societățile cu răspundere limitată

În partea ce ține de abordarea fiscală a dividendelor achitate, Codul fiscal prin art.80 și 80¹ abordează expres ambele situații când profitul este distribuit pentru plata în avans a dividendelor și ca urmare a închiderii perioadei de gestiune. Condiția esențială pentru achitarea dividendelor în avans este obligația entității de a calcula și achita în prealabil un impozit în mărime de 12% din profitul perioadei fiscale în curs și totodată să rețină și să achite un impozit de 6% din suma dividendelor achitate de facto.¹¹ În concluzie prealabilă, autorii denotă faptul, că aplicarea de către entitate a combinației prevederilor art. 84 alin.(1) al Codului fiscal prin care entitățile au obligația de a achita în rate impozitul pe venit și art.80¹ al aceluiași Cod, duc la situația suprapunerii cotei părți a impozitului achitat în rate și a celui achitat în prealabil. Astfel, în cazul în care într-o lună a perioadei fiscale în curs au fost achitate dividende în avans, obligația privind achitarea impozitului pe venit în prealabil va fi îndeplinită din contul impozitului pe venit achitat în rate și viceversa, în dependență de termenele de achitare.

Autorii, constată, că situația în care profitul îndreptat pentru plata dividendelor în avans pînă la finalizarea perioadei de gestiune și efectuarea de facto a acestor plăți pe parcursul perioadei de gestiune este mai mic sau egal cu profitul obținut la sfârșitul perioadei de gestiune, nu creează provocări aferente monografiei contabile și aspectelor fiscale, dat fiind faptul, că restricțiile de distribuție și achitare expuse mai sus nu sunt atinse. Totodată, în situații excepționale, generate de influența factorilor necontrolabili de entitate, unele din restricții pot fi atinse în condițiile menționate, ceea ce va avea efect de limitare în distribuția și plata profitului sub formă de dividende.

Problema discutabilă și cu efect provocator apare în situația în care profitul perioadei de gestiune în curs îndreptat pentru plata dividendelor în avans este mai mic la sfârșitul perioadei de gestiune ca suma dividendelor achitate din acesta. Astfel de situație poate apărea ca urmare:

- a efectuării unor calcule greșite la momentul adoptării deciziei de achitare a dividendelor în avans;
- apariția pe parcursul perioadei de gestiune a situațiilor imprevizibile sau de necesitate stringentă pentru a fi acceptate care prin faptele sale economice duc la micșorarea în fine a profitului etc.

Situațiile menționate au un efect de neîntoarcere în momentul în care suma integrală a dividendelor preconizate a fi achitate în avans a fost plătită deja proprietarilor, iar impozitele aferente au fost reținute și achitate.

Pentru astfel de situații, autorii vin cu propuneri teoretico-practice care ar putea avea succes pentru o abordare rațională și echilibrată din punct de vedere instituțional.

Inițial, se propune examinarea cauzelor și acțiunilor efectuate care au dus la apariția supraplății în avans a dividendelor cu suma ce depășește profitul înregistrat al perioadei de gestiune. După, cum s-a menționat anterior, cauzele pot fi multiple iar acțiunile întreprinse sau neîntreprinse de către managementul entității pentru prevenirea situației create urmează a fi investigate conform deciziei proprietarilor.

Concomitent autorii pun accent pe necesitatea respectării stricte a legislației cu privire la distribuția profitului și plata dividendelor menționate în Legea privind societățile cu răspundere limitată, pentru a putea determina posibilele soluții. Astfel, în cazul în care restricțiile de distribuție a profitului și plată a dividendelor au fost atinse în oricare moment al perioadei de gestiune, urmează a fi aplicat conținutul art.40 alin.(4) al legii menționate și anume restituirea de către proprietari a profitului plătit contrar limitărilor menționate în lege. Totodată, în cazul în care se constată, că restricțiile nu au fost atinse pe parcursul perioade de gestiune, atunci urmează a fi întreprinse acțiuni pentru înregistrarea corectă a faptelor economice în contabilitatea financiară a entității.

Prin urmare, pentru prezentarea unei monografii contabile adecvate situației create, autorii propun

¹¹ Art.80, 80¹, 90¹ alin.(3¹) ale Codului fiscal

-contabilizarea supraplății dividendelor peste profitul înregistrat în perioada de gestiune - ca majorare concomitentă a creanțelor ale părților afiliate și diminuarea profitului utilizat al perioadei de gestiune în procesul reformării bilanțului;

- contabilizarea sumelor achitate în plus proprietarilor, ce depășesc profitul perioadei de gestiune și care pot fi tratate ulterior ca dividende – ca majorare a unui cont nou al capitalului propriu (rectificativ) și micșorare a profitului utilizat al perioadei de gestiune .

Totodată, acest excedent, neacoperit pe seama profitului perioadei de gestiune va influența indicatorii din situațiile financiare în viitor, fiind necesară acoperirea cu sume respective a acestuia. În asemenea situație, autorii au identificat încă o provocare și anume impactul sumelor dividendelor achitate în plus proprietarilor asupra definiției și conținutului acestora și perioadei de gestiune viitoare pentru a fi acoperite.

Respectiv, se constată o dualitate de abordări. Pe de o parte, în conformitate cu Codul fiscal dividend este venit obținut din repartizarea profitului net între acționari (asociați) în conformitate cu cota de participare depusă în capitalul social, cu excepția venitului obținut în cazurile lichidării complete a agentului economic.¹² Totodată, logica de contrabalantă asigură argumentele precum, că sumele achitate proprietarilor peste volumul profitului înregistrat nu pot fi tratate ca dividende. Autorii apreciază ambele abordări ca fiind viabile, dar vin în susținerea faptului, că odată ce sumele achitate proprietarilor au fost impozitate la cota și conform tratamentului aferent dividendelor și sumele în cauză nu trebuie restituite de către proprietari, pentru că limitele nu au fost atinse, atunci impactul acestora asupra situațiilor financiare ale perioadelor de gestiune viitoare trebuie abordat cu statut definitoriu aferent dividendelor.

Mai mult ca atât în procesul cercetării, autorii au constatat, că sumele dividendelor achitate în surplus proprietarilor și înregistrate în componența creanțelor urmează a fi atribuite aceluiași categorii de elemente contabile în perioadele de gestiune ulterioare. Cu alte cuvinte, creanțele menționate vor interacționa în raport cu dividendele ulterioare. Prin urmare, situația provocativă se identifică prin aprecierea perioadei de gestiune ulterioare de interacțiune. Aceasta poate fi perioada de gestiune consecutivă perioadei de gestiune când a fost efectuată plata dividendelor sau oricare altă perioadă de gestiune după perioada de gestiune când au fost achitate dividendele. În opinia autorilor, imprevizibilitatea rezultatelor unei perioade de gestiune viitoare nu poate garanta resurse necesare obținute de entitate pentru acoperirea supraplății dividendelor în anii precedenți. Respectiv, se propune aplicarea raționamentului profesional contabil pentru identificarea perioadei de gestiune viitoare în care aceste plăți excedente vor fi acoperite.

Astfel, monografia contabilă propusă de autori, prevede, că sumele dividendelor achitate în avans proprietarilor într-o perioadă de gestiune și care depășesc profitul acestei perioade de gestiune precum și care au fost contabilizate în componența creanțelor sau a capitalului propriu, vor fi compensate cu sumele dividendelor distribuite în perioadele de gestiune viitoare, conform decizie entității.

Totodată, aceste metode pot fi salutare de către practicienii contabili dat fiind faptul, că oferă claritate și legalitate maximă în procesul administrării dividendelor.

Pentru o proiecție clară și constructivă a abordărilor menționate în articol, autorii propun studierea situațiilor menționate prin următorul exemplu:

Exemplu: O entitate în luna ianuarie a anului 202X, în baza rezultatelor anilor precedenți și dinamicii pozitive a generării profitului pe o perioadă de 5 ani consecutivi, a primit decizia de repartizare anticipată a profitului anului 202X pentru plata dividendelor în avans proprietarilor, proporțional cotelor de participare deținute, după cum urmează:

Profitul estimat a fi obținut în anul 202X - 2 500 000 lei

Distribuirea profitului pentru plata dividendelor în avans - 2 000 000 lei:

- asociat 1 (30%) - 600 000 lei;
- asociat 2 (70%) - 1 400 000 lei;

¹² Art.12 pct.3) al Codului fiscal

Dividendele vor fi achitate în două tranșe după cum urmează:

La 01.06.2022 - 50%

La 01.09.2022 - 50%.

Aceasta se argumentează prin faptul încasărilor sezoniere mai mari în perioada estivală.

Totodată, la data de 01.10.202X entitatea este informată despre modificările în legislație, care o impun să actualizeze programele sale informatice în conformitate cu legislația, în termen de până la 31.12.202X. Cheltuielile/costurile estimate totale - 3 000 000 lei, iar cele aferente perioadei de gestiune 202X constituie 200 000 lei, complementate cu alte cheltuieli/costuri neprevăzute legate de majorarea semnificativă a chiriei și a serviciilor comunale etc.

La sfârșitul perioadei de gestiune 202X entitatea înregistrează un profit în mărime de 1 500 000 lei, pierderi neacoperite ale anilor precedenți nu sunt înregistrate, rezerve din reevaluare înregistrează suma de 700 000 lei..

Conform datelor din exemplu, entitatea efectuează următoarele înregistrări contabile:

În luna ianuarie 202X :

- înregistrarea deciziei asociaților privind plata dividendelor în avans în mărime de 2 000 000 lei
- ca majorare concomitentă a profitului utilizat al perioadei de gestiune și a datoriilor față de proprietari;

La data de 01.06.202X și 01.09.202X:

- plata dividendelor în avans asociaților în sumă de 940 000 lei ($2\,000\,000 - 6\% * 50\%$) (proporțional cotei de participare) - prin diminuarea concomitentă a datoriilor față de proprietari și a numerarului;

- reținerea impozitului pe venit reținut la sursa de plata (6%) aferente dividendelor achitate în avans în sumă de 60 000 lei ($2\,000\,000 * 6\% * 50\%$) - ca diminuarea a datoriilor față de proprietari și majorare a datoriilor față de buget;

- calculul impozitului pe venit în prealabil din activitatea de întreprinzător pentru dividendele achitate în avans în sumă de 120 000 lei ($2\,000\,000 * 12\% * 50\%$) - ca majorare concomitentă a creanțelor ale bugetului și a datoriilor față de buget;

În luna iulie și octombrie 202X:

- achitarea impozitului pe venit în prealabil din activitatea de întreprinzător aferente dividendelor achitate în avans în sumă de 120 000 lei ($2\,000\,000 * 12\% * 50\%$) și achitarea impozitului pe venit reținut la sursa de plată aferent dividendelor achitate în avans în sumă de 60 000 ($2\,000\,000 * 6\% * 50\%$) - prin diminuarea concomitentă a datoriilor față de buget și a numerarului.

În luna decembrie 202X:

- decontarea impozitului pe venit calculat și achitat în prealabil, din activitatea de întreprinzător pentru dividendele achitate în avans în limita profitului înregistrat în sumă de 180 000 lei ($1\,500\,000 * 12\%$) – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de buget și a creanțelor bugetului;

- decontarea profitului net al perioadei de gestiune la profit utilizat al perioadei de gestiune, în limita profitului înregistrat în sumă de 1 500 000 lei (reformarea bilanțului) – ca diminuare concomitentă a profitului net al perioadei de gestiune și a profitului utilizat al perioadei de gestiune;

- înregistrarea sumelor dividendelor achitate în surplus ce depășesc suma profitului înregistrat în sumă de 500 000 lei ($2\,000\,000\text{ lei} - 1\,500\,000\text{ lei}$) – (1) ca majorare a altor creanțe ale părților afiliate și diminuare a profitului utilizat al perioadei de gestiune sau (2) ca majorare a capitalului propriu (cont contabil nou) și diminuare a profitului utilizat al perioadei de gestiune

În concluzie, autorii constată, că problemele practice și cele regulatorii privind situațiile complexe aferente administrării profiturilor și achitării dividendelor nu sunt tratate și explicate în suficientă măsură, în care să nu apară rezerve interne nevalorificate privind aplicarea raționamentului profesional. Cercetările prezentate privind angajamentele și calitatea profiturilor evidențiază importanța generării fluxului de numerar. Calitatea și consistența încasărilor pot fi aspecte de bază în determinarea celei mai adecvate politici de dividende pentru o entitate. Respectiv, autorii presupun, că atunci când o afacere se confruntă cu stres financiar, poate fi important și esențial să fie adoptată

o politică operativă prin care influența dividendelor asupra fluxului de numerar să fie nesemnificativă sau nereprezentativă. De asemenea, pentru companiile care generează profituri ce depășesc prognozele și au oportunități abundente de reinvestire, un nivel minim sau chiar renunțarea de la dividende de către proprietari în schimbul efectuării investițiilor în dezvoltare ar fi de folos tuturor părților cu perspective de multiplicare a rezultatelor în perioadele de gestiune viitoare. În schimb, o afacere matură, care generează profituri constante, comparabile și prognozate, cu puține oportunități de creștere, ar putea fi orientată să plătească o cotă ridicată a profiturilor în dividende, inclusiv în avans.

Cu toate acestea, luarea în considerare numai a acestor aspecte nu este suficientă pentru a determina o plată adecvată a dividendelor, în special celor achitate în avans. După cum s-a menționat în conținutul articolului, respectarea legislației sau reglementărilor naționale joacă, de asemenea, un rol crucial în determinarea nivelului plății dividendelor. Prin urmare, autorii consideră adecvată practica ca proprietarii de comun cu managementul, pentru a determina o plată adecvată a dividendelor, trebuie să efectueze verificări suplimentare și în cazuri cu risc pentru sustenabilitatea entității, să apeleze la consultanță financiară profesionistă, pentru a asigura conformitatea cu restricțiile și limitările impuse de legislație privind distribuirea și plata dividendelor din profituri. Totodată, recomandarea practică a autorilor constă în faptul, că entitățile pot completa situațiile financiare cu dezvoltări suplimentare, despre politica de dividende în care să fie tratate toate aspectele și situațiile relevante și necesare utilizatorilor pentru a exclude sau a mitiga orice abordare subiectivă sau ce depășește conceptul legal prevăzut de reglementările naționale.

Mai mult ca atât, în cazul dividendelor achitate în avans, pentru care au fost reținute și achitate toate impozitele și care depășesc rezultatele activității sub formă de profit a entității, tratamentul contabil poate căpăta multitudinea formelor argumentate. Însă, având la bază argumentele privind definiția dividendelor prevăzută de legislație, decizia legală a adunării generale privind achitarea în avans și suma dividendelor, calculele și prognozele bazate pe rezultatele perioadelor de gestiune precedente, precum și incertitudinea și neasigurarea rezervelor pentru situațiile imprevizibile, poziționează argumentele autorilor astfel, că surplusul achitărilor în adresa proprietarilor poate fi tratat și abordat din punct de vedere contabil și fiscal sub formă de profit distribuit pentru plata dividendelor și nu este cazul modificării în logica contabilă și cea financiară pentru a modifica post-factum destinația acestor sume, în situația în care nu sunt atinse limitele de distribuire și/sau plată a profiturilor prevăzute de legislație. În partea ce ține de perioada de gestiune viitoare în care vor apărea faptele economice interconectate cu sumele menționate, se recomandă aplicarea raționamentului profesional pentru aprecierea corectă și necesară a acesteia, ținând cont, de principiile generale ale contabilității.

Prin aplicarea principiilor generale așa ca continuitatea activității, permanența metodelor, inteligibilitatea și prioritatea conținutului asupra formei, autorii concluzionează, că acestea oferă spațiu argumentat și necondiționat pentru primirea deciziei privind identificarea perioadei de gestiune viitoare pentru acoperirea sumelor supraplății sub formă de dividende, achitate în avans în perioada de gestiune curentă.

Ca urmare, alegerea privind abordarea:

- de restituire de către proprietari a sumelor dividendelor achitate peste valoarea profitului înregistrat;
- contabilizarea în componența creanțelor a sumelor plătite proprietarilor fără statut de dividende și urmărirea acestora în viitor pentru a le încasa;
- înregistrarea în contabilitatea financiară în componența creanțelor ale părților afiliate sau a capitalului propriu a sumelor achitate proprietarilor în surplus ce depășesc profitul perioadei de gestiune, cu conținut logic și argumentat privind statutul de dividende, este în competența și libertatea deciziei proprietarilor și managementului entității. Metoda și procedura aplicată trebuie să corespundă cerințelor regulatorii și să nu afecteze conexiunile logice ale sistemului de informații al întregii activități. Toate deciziile și procedurile aplicate urmează a fi dezvoltate suplimentar pentru a oferi un grad maxim de exhaustivitate utilizatorilor situațiilor financiare.

Concluzii: Propunerile de perfecționare și posibilele soluții enunțate în text pot fi folosite ca bază pentru alte lucrări în sensul aplicării gândirii critice și orientate spre crearea unei platforme tematice de examinare a problemelor și soluțiilor în domeniul contabilității și auditului distribuirii și plății profiturilor sub formă de dividende, inclusiv în avans.

Provocările profesionale menționate în conținut pot avea un efect de expansiune regulatorie. Totodată, orice mișcare în acest domeniu reprezintă un pas spre edificarea sustenabilă și calitativă a sectorului contabilității și auditului profiturilor și dividendelor.

Bibliografia:

1. Legea nr. 135 din 14.06.2007 privind societățile cu răspundere limitată. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 17.08.2007, Nr. 127-130, art nr. 48; 42
2. Legea nr. 1134 din 02.04.1997 privind societățile pe acțiuni. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 01.01.2008, art. Nr. 1-4;
3. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare” aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 20.10.2013, nr. 177-181, art. 1224, cu modificările și completările ulterioare.
4. Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii” aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 20.10.2013, nr. 177-181, art. 1224, cu modificările și completările ulterioare.
5. BUCUR, V., GRAUR, A., Contabilitatea impozitelor, teorie și practică. Chișinău: ASEM, 2016. 618 p. ISBN 978-9975-75-830-7.
6. NEDERIȚA, A., APOSTU, A., Aspecte problematice privind contabilizarea și impozitarea dividendelor intermediare achitate în plus. Contabilitate și audit, 2017, nr. 4, p. 66. ISSN 1813-4408.

**PRESTAREA SERVICIILOR CU TITLU GRATUIT ÎN SCOPURI DE PROMOVARE A
VÂNZĂRILOR: IMPOZITARE ȘI CONTABILIZARE**

**PROVISION OF SERVICES FREE OF CHARGE FOR SALES PROMOTION PURPOSES:
TAXATION AND ACCOUNTING**

CZU: 659.1:658.8+657.1:336.22

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.19>

Maria DIMA,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: dima.maria.andrei@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4714-5816>

Lilia GRIGOROI,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: lilia.grigoroii@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9741-0932>

Abstract: This scientific article examines the key issues related to the accounting treatments and the tax implications of operations related to the provision of free title services for sales promotion purposes. However, the way of accounting for these operations differs substantially depending on the accounting regulations applied, and the way of taxation of these operations in the tax legislation is quite veiled and continues to cause adversities in the practice of economic agents. However, they still prefer to apply these marketing and sales promotion techniques.

Keywords: accounting; taxation; sale; promotional services; free services.

JEL Classification: M41

Introducere

Propunerea de a cumpăra un produs cu opțiunea concomitentă de a obține al doilea produs gratuit sau de a cumpăta servicii cu opțiunea concomitentă de a obține alte servicii fără plată suplimentară, reprezintă, probabil, cel mai popular instrument de promovare în vânzări, indiferent de domeniul în care se desfășoară afacerea. Deși, modul de impozitare a acestor operațiuni în legislația fiscală este destul de voalată și continuă să provoace adversități în practica agenților economici, totuși aceștia preferă să aplice în continuare aceste tehnici de marketing și promovare a vânzărilor. În același timp și modul de contabilizare a operațiunilor în cauză este condiționat de referențialul contabil aplicat de entitate – cel național sau cel internațional. Or, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) [1] și Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) [2] reprezintă seturi separate de reglementări contabile, cu prevederi diferite, iar aplicarea paralelă a prevederilor acestora pentru contabilizarea unora și aceluiași tranzacții nu se permite. Astfel, în prezentul articol ne propunem să examinăm principalele aspecte referitoare atât la tratamentele și implicațiile fiscale care rezultă din operațiunile efectuate în cadrul acestei metode de promovare, cât și la modul de contabilizare a unor astfel de operațiuni în practică.

Cercetarea în cauză este una aplicativă, deoarece își propune să găsească și să ofere soluții fiscale și contabile practice, aplicabile imediat și corect operațiunilor aferente prestărilor de servicii cu titlu gratuit în scopuri de promovare a vânzărilor, cu scopul de a evita de către entități amenzile și penalitățile, irosirea neadecvată a fluxurilor de numerar, creșterea profitului și asigurarea calității informațiilor financiare. Or, așa cum am mai menționat anterior modul de impozitare a acestor operațiuni în legislația fiscală este destul de voalată și continuă să provoace neînțelegeri în practica agenților economici.

Conform teoriilor existente, am putea cataloga cercetarea calitativă drept o cercetare prin acțiune, fiindcă, în primul rând, rezultatul cercetării va rezolva imediat o problemă specifică a unui grup de agenți economici și, în al doilea rând, a implicat colaborare între cercetători și părțile interesate în

soluționarea problemei. Am utilizat în această cercetare cunoștințele proprii, teoriile și tehnicile existente, abordând o problemă specifică într-un cadru practic, care poate fi implementată în practica unor entități.

Drept metodologie de cercetare ne-a servit foia de parcurs a cercetării calitative, proiectată la inițierea cercetării, care include următoarele etape logice: identificarea problemei de cercetare, revizuirea literaturii de specialitate, identificarea metodelor de cercetare relevante acestei cercetări, colectarea și analiza datelor, diseminarea și implementarea rezultatelor.

În calitatea de metode de cercetare a servit analiza documentară, analiza fenomenologică interpretativă, observația, etc.

Analizând literatura autohtonă de specialitate constatăm că autorii: Covaliov-Rusu G (2015), Grigori L. (2017), Țiriulnicova N. și Dima M. (2019) au cercetat unele aspecte legate de prestarea de servicii gratuite doar din perspectiva IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”, acordând prioritate elementelor generale privind contabilizarea veniturilor din prestări de servicii, și mai puțin aspectelor detaliate și specifice. Or, scopul cercetării lor nu contura analiza detaliată a acestui subiect. Unele aspecte mai apropiate de subiectul analizat, precum contabilitatea veniturilor în cadrul companiilor de fidelizare a clienților a fost cercetat și expus de Graur A., Bugan C. și Harea R. (2018).

În aspect fiscal, D. Noroc (2018) analizează și exemplifică regimul de impozitare cu TVA a mărfurilor distribuite cu titlu gratuit în scopuri de publicitate și/sau de promovare a vânzărilor, care de fapt pare a fi similar cu subiectul abordat. Or, regulile fiscale se modifică destul de frecvent și deseori sunt interpretabile.

O cercetare cu o tematică similară este publicată de către autorii Dima M. și Țiriulnicova N. (2021), care analizează aceeași problemă de cercetare. În ciuda unor investigații efectuate, anumite probleme de contabilitate și impozitare a acestor servicii necesită clarificări și îmbunătățiri suplimentare. Prin urmare, fundamentarea și elaborarea teoretică și metodologică a recomandărilor practice pentru îmbunătățirea contabilității și impozitării operațiunilor privind prestarea serviciilor cu titlu gratuit în scopuri de promovare a vânzărilor sunt în prezent relevante.

Aspectul fiscal privind TVA aferent livrărilor efectuate cu titlu gratuit în scopuri de promovare a vânzărilor

Prevederile art. 95 alin. (2) din Codul fiscal (în continuare – CF) [10] stabilesc că nu constituie obiect impozabil cu TVA livrarea de mărfuri și servicii efectuată cu titlu gratuit în scopuri de publicitate și/sau de promovare a vânzărilor în mărime anuală de 0,5 % din venitul din vânzări obținut pe parcursul anului precedent anului în care se efectuează această livrare, iar pentru întreprinderile nou-create pe parcursul anului, în mărime lunară de 0,5 % din venitul din vânzări obținut în luna precedentă, cu ajustarea la sfârșit de an a sumei respective.

Potrivit prevederilor art. 93 pct.6) din CF [10], livrare impozabilă reprezintă livrare de mărfuri, livrare (prestare) de servicii, cu excepția celor scutite de TVA, fără drept de deducere, efectuate de către subiectul impozabil în procesul activității de întreprinzător.

Reieșind din prevederile fiscale mai sus menționate, livrarea de produse și/sau servicii gratuite, care depășește plafonul de 0,5 % din venitul din vânzări obținut pe parcursul anului precedent, reprezintă livrare impozabilă.

În acest context este de menționat că pentru astfel de livrări impozabile, este necesar de ținut cont și de prevederile art. 99 alin. (4) din CF [10], potrivit cărora mărfurile, serviciile livrate subiectului impozabil pentru desfășurarea activității sale de întreprinzător, care ulterior au fost transmise fără plată altor persoane, se consideră livrare impozabilă efectuată de către acest subiect. Valoarea impozabilă a livrării menționate constituie valoarea achitată de către subiect pentru livrarea destinată desfășurării activității sale de întreprinzător.

Totodată, pe lângă normele legislative menționate, la aplicarea regimului TVA aferent operațiunilor privind livrările efectuate cu titlu gratuit în scopuri de promovare a vânzărilor, considerăm relevante și următoarele prevederi fiscale:

- ✓ conform art. 102 alin. (1), în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA, pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător;
- ✓ conform art. 117 alin. (1), subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul țării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză.

Este de menționat și faptul că pentru vânzarea cu amănuntul și prestările de servicii în locurile special amenajate și în cadrul comerțului electronic, cu plata în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar, eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie, cu excepția cazurilor când este solicitată de către cumpărător. Totodată, în situația în care cumpărătorul solicită factura fiscală, ea se eliberează până în ultima zi a lunii în care a avut loc livrarea, cu respectarea condițiilor expuse în art. 117 alin. (3) din CF [10].

Modul de contabilizare a operațiunilor aferente livrărilor efectuate cu titlu gratuit în scopuri de promovare a vânzărilor conform SNC

Modul de contabilizare a operațiunilor în cauză este condiționat de referențialul contabil aplicat de entitate – cel național sau internațional. Or, IFRS și SNC, reprezentând seturi separate de reglementări contabile, prevăd diferite norme, iar aplicarea paralelă a prevederilor acestora pentru contabilizarea unora și acelorași tranzacții nu se permite.

În continuare, vor fi examinate particularitățile contabilizării operațiunilor aferente serviciilor prestate cu titlu gratuit în scopuri de promovare a vânzărilor atât sub aspectul aplicării reglementărilor contabile naționale, cât și a celor internaționale.

Exemplu. *La 27 ianuarie 2023, în cadrul unei campanii de promovare a vânzărilor (anunțată pentru perioada februarie – martie 2023), entitatea „B”, care comercializează mărfuri prin magazinele sale, a vândut unui cumpărător (persoană fizică) un ceas inteligent Samsung (în continuare – ceas) cu 7 050 de lei (suma nu include suma TVA).*

*Cumpărătorul a achitat în numerar ceasul procurat și s-a folosit de dreptul de a beneficia în următoarele 2 luni după procurare de acces nelimitat la serviciile sportive prestate de entitate: sală de forță, cardio, lifting și piscină (în continuare – servicii sportive), acordate fără plată conform politicii de marketing a entității. Entitatea vinde, de obicei, în mod separat astfel de ceasuri la prețul de 6 700 de lei (fără TVA) per unitate și acces nelimitat **lunar** la serviciile clubului sportiv al entității la prețul de 1 612,50 de lei (fără TVA) per persoană.*

*Conform datelor contabile, costul **lunar** al serviciilor sportive per persoană în cele 2 luni după procurare constituie în lunile: februarie – 927 de lei, martie – 1 109 de lei. Valoarea serviciilor acordate cumpărătorilor cu titlu gratuit de către entitatea „B”, având drept scop promovarea ceasurilor, a depășit în luna ianuarie 2023 limita de 0,5 % din venitul din vânzări obținut pe parcursul anului precedent (2022).*

Specificul modului de contabilizare a operațiunilor în cauză este reglementat de SNC în vigoare, în particular, de SNC „Venituri” [2] și SNC „Cheltuieli” [2].

În cazul analizat în exemplu, este firesc faptul că operațiunile referitoare la accesul cumpărătorului la serviciile sportive gratuite nu ar fi avut loc dacă acesta nu ar fi achiziționat ceasul în cadrul campaniei promoționale.

Se poate observa o legătură directă între operațiunile implicate, iar conform reglementărilor contabile naționale (pct. 9 din SNC „Venituri”), veniturile se recunosc separat pentru fiecare tranzacție.

În exemplul prezentat, veniturile provenite din vânzarea ceasului ar trebui înregistrate în contul 611 "Venituri din vânzări" în sumă de 7 050 de lei conform normelor contabile aplicabile. În același timp, veniturile rezultate din furnizarea serviciilor sportive gratuite nu pot fi înregistrate, deoarece acestea sunt condiționate de primirea unei contraprestații. Acest lucru este prevăzut de pct. 7 al SNC

„Venituri” [2], conform cărora veniturile se evaluează la valoarea justă a contraprestației (mijlocului de plată) primite sau de primit.

Conform pct. 24 din SNC „Cheltuieli” [2], costurile efective ale serviciilor furnizate cu titlu gratuit trebuie incluse în componența cheltuielilor de distribuire ale entității, deoarece acestea sunt legate de promovarea și comercializarea produselor sau serviciilor oferite de aceasta. Aceste cheltuieli trebuie înregistrate în baza principiului contabilității de angajamente în lunile în care au fost suportate (februarie și martie) în contul 712 „Cheltuieli de distribuire” în mărime totală de 2 036 de lei (927 lei + 1109 lei).

În contabilitatea entității „B” urmează a fi perfectate înregistrările contabile prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1

**Contabilizarea operațiunilor privind serviciile prestate
cu titlu gratuit în scopuri de promovare a vânzărilor conform SNC**

Nr. crt.	Documente justificative	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Correspondența conturilor	
				debit	credit
În luna ianuarie 2023					
1	Dispoziția de încasare, bonul de casă emis de ECC, factura fiscală (dacă este solicitată de cumpărător)	Reflectarea încasărilor (fără TVA) din vânzarea ceasului aferentă valorii acestuia	7 050	241	611
2	Dispoziția de încasare, bonul de casă emis de ECC, factura fiscală (dacă este solicitată de cumpărător)	Reflectarea sumei TVA aferente încasărilor din vânzarea ceasului (7 050 lei × 20 %)	1 410	241	534
Notă la operațiunile 1 și 2. Entitatea care efectuează comerț cu amănuntul poate aplica și alt mod de contabilizare cu utilizarea contului 832. La încasarea numerarului, se întocmește formula contabilă: Dt 241 Ct 832. La finele perioadei prevăzute în politicile contabile, încasările din vânzări se decontează prin formula: Dt 832 Ct 611, 534.					
În lunile februarie – martie 2023					
3	Nota contabilă	Reflectarea costului efectiv al serviciilor acordate cumpărătorului cu titlu gratuit în scopul promovării vânzărilor (927 lei + 1109 lei)	2 036	712	811
Notă la operațiunea 3. Înregistrarea este precedată de formula de reflectare a costurilor directe și indirecte ale activității de prestare a serviciilor sportive: Dt 811 Ct 113, 124, 211, 213, 214, 521, 531, 532, 533, 812, 821 etc.					
4	Nota contabilă	Calcularea sumei TVA aferente serviciilor sportive prestate cumpărătorului cu titlu gratuit în scopul promovării vânzărilor [(927 lei × 20 %) + (1109 lei × 20 %)]	407,20	714	534

Din informațiile prezentate în Tabelul 1 se poate observa că veniturile în sumă de 7 050 de lei sunt recunoscute la momentul vânzării ceasului. În ceea ce privește costurile aferente fiecărui serviciu sportiv, acestea trebuie înregistrate ca o cheltuială în luna în care serviciile au fost prestate conform principiului contabilității de angajamente.

Referitor la aplicarea TVA în situația examinată, este de remarcat că în conformitate cu normele aferente TVA la care s-a făcut referire anterior, având în vedere depășirea limitei de 0,5% din venitul din vânzări obținut în anul precedent și faptul că entitatea "B" practică vânzări cu amănuntul și prestări de servicii în locații special amenajate (puncte de vânzare, săli de sport), trebuie menționat că

serviciile furnizate gratuit cumpărătorului reprezintă o livrare impozabilă. Prin urmare, pentru entitatea "B", valoarea impozabilă a livrării constă în costurile totale aferente serviciilor prestate în mărime totală de 2 036 de lei (927 lei + 1 109 lei). Operația de calculare a TVA trebuie reflectată în Registrul de Evidență a Livrărilor de Mărfuri și Servicii și în Declarația privind TVA.

Particularitățile contabilizării operațiunilor privind serviciile prestate cu titlu gratuit în scopuri de promovare a vânzărilor conform IFRS

Tratatamentul contabil internațional în ceea ce privește situația prezentată diferă semnificativ față de cel național. Operațiunile aferente serviciilor prestate cu titlu gratuit în scopul promovării vânzărilor urmează a fi contabilizate în conformitate cu normele Standardului Internațional de Raportate Financiară 15 „Venituri din contractele cu clienții” (în continuare – IFRS 15) și planul de conturi contabile de lucru elaborat de către entitate în mod individual.

O particularitate importantă prevăzută de IFRS 15, care se referă la operațiunile din situația examinată (vânzarea mărfii contra plată și prestarea de servicii cu titlu gratuit în scopul promovării mărfii), constă în alocarea prețului de vânzare între cele două operațiuni numite părți componente ale tranzacției.

Conform pct. 76 din IFRS 15, repartizarea prețului de vânzare între cele două operațiuni numite părți componente ale tranzacției se face în mod proporțional cu prețurile individuale de vânzare. Un preț individual de vânzare reprezintă prețul la care entitatea ar vinde un bun sau un serviciu promis unui client.

În situația examinată în exemplu la entitatea "B" apar două obligații de îndeplinit în cadrul acestei tranzacții, și anume: 1) să vândă un ceas; 2) să ofere gratuit servicii în următoarele 2 luni. Prețul tranzacției constituie 7 050 de lei [7 050 lei + (0 lei x 2 luni)].

Prin urmare, în cadrul campaniei de promovare a vânzărilor, cumpărătorului i s-a acordat o reducere în sumă de 2 875 de lei [(6 700 lei + (1 612,50 lei × 2 luni)) – 7 050 lei]. Suma acestei reduceri urmează a fi alocată între componentele tranzacției proporțional cu prețurile individuale de vânzare. Calculul corespunzător este prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Alocarea prețului tranzacției la obligațiile de executare

Obligația de executare	Prețul individual de vânzare, lei	Cota în valoarea totală, %	Venituri spre recunoaștere, lei
1	2	3	4
Ceas	6 700	67,51	4 759,45
Servicii sportive	3 225 (1 612,50 x 2)	32,49	2 290,55
Total	9 925	100	7 050

Din tabelul 2 se poate observa că în exemplul dat, entitatea "B" trebuie să înregistreze venituri de 4 759,45 lei în momentul vânzării ceasului. Veniturile în valoare de 2 290,55 lei vor fi amânate și înregistrate lunar pe măsură ce serviciile sunt prestate în decursul celor două luni (februarie și martie). Totalul sumelor din coloana 4 reprezintă valoarea de vânzare a ceasului fără TVA, care este de 7 050 de lei.

În contabilitatea entității „B” urmează a fi perfectate, conform regulilor internaționale, înregistrările contabile prezentate în tabelul 3.

Tabelul 3

**Contabilizarea operațiunilor privind serviciile prestate
cu titlu gratuit în scopuri de promovare a vânzărilor conform IFRS**

Nr. crt.	Documente justificative	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Correspondența conturilor	
				debit	credit
În luna ianuarie 2023					
1	Dispoziția de încasare, bonul de casă emis de ECC, factura fiscală (dacă este solicitată de cumpărător)	Reflectarea încasărilor (fără TVA) din vânzarea ceasului aferentă valorii acestuia	7 050	241	611
2	Dispoziția de încasare, bonul de casă emis de ECC, factura fiscală (dacă este solicitată de cumpărător)	Reflectarea sumei TVA aferente încasărilor din vânzarea ceasului (7 050 lei × 20 %)	1 410	241	534
3	Nota contabilă	Corectarea veniturilor din contractul cu clientul conform IFRS (7 050 lei – 4 759,45 lei)	2 290,55	611	524
Notă la operațiunea 3. Potrivit planului de conturi de lucru al entității, sumele încasărilor aferente veniturilor, pentru care, conform regulilor contabile, momentul recunoașterii este amânat, se contabilizează în contul 524 „Datorii aferente contractelor cu clienții”, 5241 „Contraprestația primită privind serviciile de prestat”.					
În luna februarie 2023					
4	Nota contabilă	Reflectarea cheltuielilor suportate de către entitate aferente serviciilor acordate cumpărătorului cu titlu gratuit în scopul promovării vânzărilor	927	712	811
5	Nota contabilă	Recunoașterea veniturilor din prestarea serviciilor sportive (2 290,55 lei : 2 luni)	1145,27	524	611
6	Nota contabilă	Calcularea sumei TVA aferente serviciilor sportive prestate cumpărătorului cu titlu gratuit în scopul promovării vânzărilor (927 lei × 20 %)	185,40	714	534
În luna martie 2023					
7	Nota contabilă	Reflectarea cheltuielilor suportate de către entitate aferente serviciilor acordate cumpărătorului cu titlu gratuit în scopul promovării vânzărilor	1109	712	811
8	Nota contabilă	Recunoașterea veniturilor din prestarea serviciilor sportive (2 290,55 lei : 2 luni)	1145,28	524	611
9	Nota contabilă	Calcularea sumei TVA aferente serviciilor sportive prestate cumpărătorului cu titlu gratuit în scopul promovării vânzărilor (1109 lei × 20 %)	221,80	714	534

Aspectul fiscal privind impozitul pe venit aferent livrărilor efectuate cu titlu gratuit în scopuri de promovare a vânzărilor

În ceea ce privește regimul fiscal privind impozitul pe venit în situația descrisă în exemplu, este de menționat următoarele.

Potrivit art. 44 alin. (7) din CF [10], în scopuri fiscale se pot folosi metode de evidență financiară bazate pe prevederile SNC și IFRS care nu contravin prevederilor titlului II al CF. Dat fiind faptul că CF nu conține reglementări speciale privind veniturile examinate, acestea se impozitează în mărimea sumelor recunoscute în contabilitatea financiară.

În ceea ce privește deducerea în scopuri fiscale a cheltuielilor aferente prestării serviciilor sportive fără plată în scopul promovării vânzărilor, este important de remarcat următoarele. Se observă că în practica multor entități, prestarea serviciilor sportive fără plată în scopul promovării vânzărilor este eficientă și contribuie semnificativ la creșterea volumului de vânzări. Deoarece aceste servicii sunt utilizate în activitatea de întreprinzător pentru a atrage clienți și a asigura vânzarea de mărfuri, cheltuielile aferente acestora pot fi deduse în scopuri fiscale, conform articolului 24 alin. (1) din Codul Fiscal. Cu alte cuvinte, aceste cheltuieli sunt considerate a fi cheltuieli necesare în desfășurarea activității și în obținerea veniturilor din vânzarea produselor.

Referitor la deducerea cheltuielilor cu TVA aferente serviciilor prestate fără plată, este important să se țină cont de faptul că aceste cheltuieli au fost suportate în cadrul activității de întreprinzător și sunt reglementate prin actele normative în vigoare, impuse de articolul 99 alin. (4) din CF. În aceste condiții, se permite deducerea cheltuielilor cu TVA aferente acestor servicii.

Concluzii

Așa cum s-a menționat deja, modul de contabilizare a serviciilor prestate de către entitate cu titlu gratuit în scopuri de promovare a vânzărilor este condiționat de referențialul contabil aplicat de entitate – cel național (SNC) sau cel internațional (IFRS). Esența normelor contabile internaționale aferente contabilizării acestor operațiuni diferă substanțial de cea a reglementărilor contabile naționale. Respectiv, impactul prevederilor internaționale asupra modului de contabilizare a operațiunilor în cauză este evident, acesta din urmă având o influență corespunzătoare asupra indicatorilor de bază din situațiile financiare, fiind afectate rezultatele financiare, activele și datoriile entității.

În același timp, serviciile prestate cu titlu gratuit în scopul promovării vânzărilor sunt permanente în viziunea autorităților fiscale, or pentru aceste servicii entitatea ar avea unele obligațiuni fiscale, iar determinarea și recunoașterea legală corectă a acestora reduc posibilele consecințe fiscale negative.

Bibliografie:

1. Standarde Internaționale de Raportare Financiară. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/contabilitate-%C8%99i-audit/acte-legislative>
2. Standarde Naționale de Contabilitate. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/contabilitate-%C8%99i-audit/acte-legislative>
3. Grigoroii, L. Venituri din contractele cu clienții: aspecte-cheie din perspectiva IFRS 15. În: *Economica*, nr. 4, 2017. Disponibil: https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/438/Grigoroii-L_Economica%20nr_4%20decembrie%202017.pdf?sequence=1&isAllowed=y
4. Dima, M. Țiriulnicova, N. Particularitățile contabilizării veniturilor conform IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”. În: *Contabilitate și audit*, nr. 3, 2019. Disponibil: <http://www.contabilitate.md/article/1032?cHash=3b438c68130c261d6e81b26de997d1d3>
5. Graur, A. Bugan, C. Harea, R. Recunoașterea veniturilor în cadrul campaniilor de fidelizare a clienților prin prisma IFRS15 “Venituri din contractele cu clienții”. În: *Conferința Științifică Internațională "Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare. Chișinău, 2018.* Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_con_20.04.18.pdf
6. КОВАЛЁВ-РУСУ, Жоржетта. МСФО не дремлет или новое в осином гнезде. În: *Бухгалтерские и налоговые консультации*. 2015, № 9. Disponibil: <http://www.bnk.md/articles/author/74>

7. Dima, M. Țiriulnicova, N. Contabilizarea și impozitarea operațiunilor aferente serviciilor prestate cu titlu gratuit în scopuri de promovare a vânzărilor: SNC versus IFRS. În: Contabilitate și audit, nr. 10, 2021. Disponibil:
<http://www.contabilitate.md/ro/article/745?cHash=3ece0dfd85555505fcfda6e93b9032c0>
8. Noroc, D. Privind regimul de impozitare cu TVA a mărfurilor distribuite cu titlu gratuit în scopuri de publicitate și/sau de promovare a vânzărilor. În: Contabilitate și audit, nr. 10, 2018. Disponibil:
<http://www.contabilitate.md/article/1788?cHash=738b0fbc18a238979cce16861052512>
9. Baza generalizată a Serviciului Fiscal de Stat. Disponibil: <https://sfs.md/en/generalization-database-orders/730>
10. Codul fiscal al Republicii Moldova. Disponibil:
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=79111&lang=ro

**SUBVENȚIONAREA ÎN REPUBLICA MOLDOVA: REGLEMENTARE ȘI
CONTABILITATE**

**SUBSIDIZATION IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA: REGULATION AND
ACCOUNTING**

CZU: 338.242.4:657.22

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.20>

HAREA Ruslan,

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

Email: harea.ruslan@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0098-6837>

Abstract. This article contains helpful information about how to record the accounting and government grants received by different entities within state programs. Be cautious the accounting and reporting of grants offered by government agencies empowered, bookkeeping and how their heritage entities benefiting from this support.

Keywords: accounting, grants, governmental subsidies.

JEL classification: M41.

În economia mondială modernă se simte tot mai des necesitatea acțiunilor de suport necondiționat din partea statului în sprijinul financiar și material a unor domenii de activitate economică pentru care entitățile economice își pierd interesul pe motivul profitabilității reduse sau a pierderilor frecvente. În acest sens, statul poate interveni cu suport financiar pentru a acoperi o parte din cheltuielile suportate de antreprenori pentru a rezista în relațiile concurențiale și pentru a menține activitățile sale în perioadele următoare. Intervenția statului, în multe cazuri, prin suportul oferit actorilor din cadrul economiilor naționale se numește **subvenție**.

Subvenția este o formă de transfer nerambursabil de resurse din bugetul de stat către un anumit domeniu sau anumite întreprinderi, în schimbul respectării anumitor condiții. Acesta mai reprezintă un ajutor bănesc nerambursabil acordat (de stat, de o organizație etc.) unei persoane, unei instituții, unei ramuri economice sau întreprinderi în scopul atenuării efectelor sociale ale modificărilor economice de structură. Totodată, subvenția reprezintă acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a entității și se referă la: operații de gestiune (despăgubiri, amenzi, penalități plătite, lipsuri la inventar, donații acordate, pierderi din creanțe), operații de capital (valoarea contabilă a imobilizărilor cedate) și alte cheltuieli excepționale.

Subvenția se exprimă prin plata, finanțarea, de regulă nerambursabilă de la stat sau persoane private, acordată unor firme, grupuri industriale private, de stat, mixte sau unor persoane fizice pentru a acoperi diferența între costul producătorului și prețul de vânzare, în principiu, când prețul este mai mic decât costul marginal, precum și pentru realizarea unor acțiuni și obiective anume.

Subvenție, o plată directă sau indirectă, o concesiune economică sau un privilegiu acordat de un guvern unor firme private, gospodării sau altor unități guvernamentale în scopul promovării unui obiectiv public. Identificarea unei subvenții este adesea complicată din cauza varietății instrumentelor de subvenționare, a multiplicității obiectivelor pe care acestea sunt concepute pentru a le îndeplini și a complexității efectelor acestora.

În prezent, au fost instituite subvenții pentru transporturi, locuințe, agricultură, zootehnie și alte industrii pe motiv că păstrarea sau extinderea acestora, chiar și cu un cost indisponibil pentru publicul larg, este în interesul public. Subvențiile pentru arte, științe, științe umaniste și religie au fost, de asemenea, instituite în multe țări, din cauza incapacității economiei private de a sprijini aceste funcții la un nivel compatibil cu politica publică.

Termenul include, de asemenea, subvenții în bani sau alte ajutoare acordate de o administrație centrală unei autorități locale pentru a promova obiective în care guvernul central are un interes (de

exemplu, subvenții în ajutorarea păturilor vulnerabile și suportul alimentar). Definite mai larg, subvențiile includ plățile de asistență socială concepute pentru a ameliora inegalitățile în distribuția veniturilor și, de asemenea, alte programe guvernamentale menite să atenueze efectele menținerii echilibrului pieței.

Indiferent de forma pe care o iau subvențiile, scopul lor este de a modifica rezultatele create de piețele altfel libere și de concurența nestingherită într-o direcție considerată mai consecventă cu obiectivele politicii publice. Efectul subvențiilor este de a încuraja creșterea industriilor subvenționate în raport cu industriile care nu primesc subvenții și astfel de a modifica utilizările la care o economie își pune resursele.

Subvențiile au o istorie lungă în toate națiunile. Au fost angajați pe scară largă de guverne în perioada mercantilistă premergătoare Revoluției Industriale, când se credea că acumularea de aur printr-o balanță comercială favorabilă necesita protecția producătorilor autohtoni. Astfel de doctrine protecționiste au fost adesea privite cu scepticism. Cu toate acestea, protecționismul continuă ca parte a politicii economice naționale în majoritatea națiunilor lumii. În țările în care un guvern central puternic influențează politicile de preț și de producție ale industriilor interne, dispozitivul de subvenție este înlocuit cu o planificare economică cuprinzătoare.

Subvențiile sunt implementate printr-o varietate de tehnici financiare, cum ar fi (1) plăți directe în numerar sau natură, (2) furnizarea guvernamentală de bunuri sau servicii la prețuri sub prețul normal de piață, (3) achiziția guvernamentală de bunuri sau servicii la prețuri peste prețul pieței și (4) reduceri fiscale și stimulente similare. În plus, există numeroase politici guvernamentale care au efecte de subvenție, cum ar fi statutele de reglementare care atenuează întreaga forță a concurenței, politicile care impun achiziționarea de bunuri de la producători sau națiuni favorizate și legislația privind salariile și prețurile de protecție.

Uneori se face o distincție între subvențiile directe sau vizibile (cum ar fi plățile directe pentru construcția navelor și operarea companiilor aeriene), care sunt ușor de identificat și măsurat, și subvențiile indirecte sau ascunse (cum ar fi plafoanele sau limitele de preț, tarifele, și reduceri fiscale), care sunt greu de identificat și întotdeauna greu de măsurat. Din punct de vedere istoric, subvențiile directe au fost utilizate cel mai larg pentru a promova dezvoltarea industriilor de transport. Toate națiunile au văzut transportul maritim și aviația ca instrumente importante de apărare și politică externă, iar dezvoltarea transportului terestru a fost considerată o condiție prealabilă pentru dezvoltarea economică internă. Subvențiile indirecte apar atunci când guvernele cumpără direct de la producători privați la prețuri mai mari decât cele de piață, mențin prețuri mai mari prin manipularea piețelor, oferă servicii întreprinderilor private la prețuri sub costul furnizării serviciului sau acordă reduceri fiscale speciale.

Deși subvențiile sunt inițiate și justificate în termeni de beneficii pentru publicul larg, ele au ca rezultat fie un nivel mai ridicat de impozitare generală, fie prețuri mai mari pentru bunurile de consum. De asemenea, ele pot încuraja păstrarea producătorilor ineficienți. Testul dezirabilității unei subvenții depinde de o comparație a beneficiilor publice (care sunt de obicei difuze și greu de măsurat) cu costurile acestora în termeni de prețuri mai mari, taxe și ineficiență.

În categoria subvențiilor se cuprind *subvențiile aferente activelor* și *subvențiile aferente veniturilor*. Acestea pot fi primite de la: - guvernul propriu-zis, - agenții guvernamentale și - alte instituții similare naționale și internaționale.

Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora, principala condiție este ca persoana juridică beneficiară să cumpere, construiască sau achiziționeze active cu ciclu îndelungat de fabricație.

Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

Subvențiile se recunosc, pe o baza sistematică, drept venit pe perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează a le compensa. Aceste subvenții nu trebuie creditate direct în conturile de capital și rezerve.

Contabilitatea subvențiilor reprezintă un aspect crucial în administrarea fondurilor publice și în asigurarea transparenței în utilizarea acestora. Republica Moldova, ca și alte state, acordă subvenții pentru diverse domenii, cum ar fi agricultura, educația, sănătatea sau dezvoltarea regională. Acest eseu explorează importanța contabilității subvențiilor în Republica Moldova, analizează aspecte cheie și abordează principiile și practicile contabile relevante.

Importanța contabilității subvențiilor în Republica Moldova:

Contabilitatea subvențiilor este esențială în contextul administrării fondurilor publice și al asigurării unei utilizări eficiente și transparente a acestora. Principalele motive pentru care contabilitatea subvențiilor este de o importanță crucială în Republica Moldova sunt următoarele:

1. **Transparență și Responsabilitate:** Contabilitatea subvențiilor facilitează o evidență completă și transparentă a fondurilor publice alocate subvențiilor. Aceasta asigură responsabilitatea în utilizarea banilor publici și permite monitorizarea și auditarea eficientă a modului în care aceste subvenții sunt cheltuite.

2. **Conformitate cu Standardele Contabile:** Contabilitatea subvențiilor trebuie să fie în concordanță cu standardele contabile internaționale și cu reglementările naționale. Asigurarea unei bune gestionări și raportări financiare necesită respectarea acestor standarde pentru a asigura comparabilitatea și coerența în registrul subvențiilor acordate.

3. **Planificarea și Bugetarea Eficientă:** Contabilitatea subvențiilor oferă informații relevante și actualizate pentru planificarea și bugetarea eficientă a resurselor publice. Aceasta permite o gestionare adecvată a fondurilor alocate, astfel încât subvențiile să fie alocate în mod echitabil și eficient în funcție de nevoile și prioritățile sectorului beneficiar.

Practici și aspecte cheie ale contabilității subvențiilor în Republica Moldova:

1. **Înregistrarea și Monitorizarea Subvențiilor:** Contabilitatea subvențiilor implică înregistrarea și monitorizarea atentă a fluxurilor de numerar și a cheltuielilor legate de subvenții. Acest lucru include identificarea clară a beneficiarilor, înregistrarea sumelor primite și utilizate, precum și verificarea conformității cu condițiile specifice ale subvențiilor.

2. **Documentarea adecvată:** O practică esențială în contabilitatea subvențiilor este documentarea corespunzătoare a tuturor tranzacțiilor și evenimentelor legate de subvenții. Aceasta include înregistrarea contractelor, a rapoartelor financiare și a altor documente relevante pentru a asigura transparența și auditabilitatea în utilizarea fondurilor publice.

3. **Raportarea și Auditarea:** Contabilitatea subvențiilor implică pregătirea și prezentarea de rapoarte financiare periodice și anuale în conformitate cu reglementările contabile aplicabile. Aceste rapoarte trebuie să ofere o imagine clară și completă a utilizării subvențiilor și a rezultatelor obținute, permițând un control adecvat și o monitorizare eficientă a fondurilor acordate.

4. **Controlul și Auditul:** Controlul intern și auditul extern reprezintă instrumente esențiale pentru asigurarea bunei gestionări și utilizării a subvențiilor. Acestea verifică respectarea regulilor, monitorizează riscurile de fraudă sau abuz și oferă asigurări independente cu privire la eficiența și eficacitatea utilizării fondurilor publice.

Concluzie: Contabilitatea subvențiilor joacă un rol vital în asigurarea transparenței și eficienței în administrarea fondurilor publice în Republica Moldova. Prin respectarea standardelor contabile și implementarea unor practici adecvate de înregistrare, monitorizare și raportare, se poate asigura o utilizare responsabilă a subvențiilor și se poate optimiza impactul acestora asupra dezvoltării socio-economice a țării. Este esențial ca autoritățile și organizațiile implicate să acorde o atenție deosebită contabilității subvențiilor, astfel încât resursele publice să fie gestionate cu integritate și eficiență, în beneficiul populației și al dezvoltării sustenabile a Republicii Moldova.

Subvențiile guvernamentale sunt definite în Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală” ca ajutor de stat sub forma transferului de resurse către întreprindere în schimbul trecut sau în viitor, anumite condiții referitoare la activitatea de exploatare a întreprinderii.

O astfel de asistență se oferă întreprinderilor de mai mulți ani, în ciuda faptului că forma și volumul său sunt adesea supuse diferitor modificări, în conformitate cu schimbările în politica economică și de legislație. Scopul subvențiilor guvernamentale (care pot fi denumite subvenții, subsidii sau prime), precum și a altor forme de asistență guvernamentală, de multe ori este de a încuraja sectorul privat să întreprindă acțiuni pe care nu le-ar fi efectuat în condiții normale, în lipsa unei astfel de asistență, pe motive justificate din interes economic.

Beneficierea de asistență publică poate avea un impact diferențiat asupra etapelor pregătirii situațiilor financiare, din două motive:

- ✓ în cazul transferului resurselor este necesară identificarea unei metode acceptabilă de contabilizare a unui astfel de suport financiar;

- ✓ este necesar să se indice care este beneficiul pe care entitatea l-a obținut de la o astfel de asistență în timpul perioadei de raportare, deoarece facilitează compararea situațiilor financiare curente cu situațiile financiare ale perioadelor precedente și cu cele ale altor întreprinderi.

Aranjamentul principal al contabilității, care rezultă din subvențiile guvernamentale, este modul de contabilizare a veniturilor constatate sub formă de subvenții. Abordarea IAS 20 privind termenii de referință, potrivit căreia acordarea unui caracter de capital, sunt destinate să subvenționeze achiziționarea de active imobilizate și sunt recunoscute ca venituri pe durata de funcționare utilă a activelor aferente.

Standardul recunoaște că societatea poate beneficia de ajutor de stat, sub orice formă, de exemplu, sub forma consultanței tehnice sau de introducere pe piață liberă și sub formă de garanții. Cu toate acestea, fără a preciza modul în care să ia în considerare astfel de forme de asistență guvernamentală, aceasta necesită dezvoltarea asistenței respective.

IAS 20 ar trebui să se aplice la contabilizarea subvențiilor guvernamentale și prezentarea de informații cu privire la acestea, precum și prezentarea altor forme de asistență guvernamentală. Asistența guvernamentală reprezintă acțiunile întreprinse de guvern cu scopul de a oferi beneficii economice întreprinderii sau numărul de societăți care îndeplinesc anumite criterii. Un ajutor de stat are diferite forme, care diferă în ceea ce privește atât natura asistenței acordate, cât și din punctul de vedere al condițiilor în care este acordat. Cu toate acestea, un astfel de sprijin nu include prestațiile furnizate în mod indirect, prin acțiuni în ceea ce privește condițiile de funcționare, în general, cum ar fi infrastructura de software în dezvoltarea de zone sau de stabilire a anumitor constrângeri asupra concurenților.

Subvențiile guvernamentale - este o formă specială de ajutor de stat. În conformitate cu IAS 20, subvențiile guvernamentale reprezintă asistența oferită de către stat, sub formă de resurse către o întreprindere în schimbul trecut sau în viitor, anumite condiții referitoare la activitatea de exploatare a întreprinderii.

Subvențiile guvernamentale nu includ:

- ajutoarele pentru care nu poate fi atribuită în mod rezonabil nici o valoare, cum ar fi consultanța tehnică sau comercială gratuită și furnizarea de garanții;

- tranzacțiile cu statul, care nu pot fi distinse de tranzacțiile comerciale normale ale întreprinderii, de exemplu, atunci când o întreprindere beneficiază de politicile de achiziții publice.

Subvențiile guvernamentale ar trebui să fie recunoscute în înregistrările contabile, numai atunci când există o asigurare rezonabilă că:

- compania va respecta condițiile în care sunt prevăzute subvenții;

- va fi primit suportul în realitate.

O subvenție guvernamentală nu este recunoscută până când nu există siguranța rezonabilă că entitatea va respecta condițiile atașate acordării acesteia și că subvenția va fi primită. Doar primirea unei subvenții nu oferă în sine dovezi concludente că toate condițiile atașate acordării subvenției au fost sau vor fi îndeplinite. După ce compania a reflectat subvenția de stat într-un cont, datoriile contingente aferente sau a activelor contingente ar trebui să fie prezentate în situațiile financiare în conformitate cu IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente”.

Contabilitatea subvențiilor de stat nu este afectată de modul și forma în care acestea au fost obținute, Subvenții primite în numerar, sub formă de active nemonetare sau sub formă de anulare a împrumutului de stat sunt tratate în mod egal. Creditele de la stat, nu sunt supuse restituirii obligatorii, și anume, restituirea care va fi anulată în anumite condiții prestabilite, ar trebui să fie contabilizată ca o subvenție guvernamentală atunci când există o certitudine rezonabilă că entitatea va îndeplini condițiile anulării creditului.

Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venituri anticipate. Restituirea unei subvenții se efectuează fie prin reducerea veniturilor anticipate dacă există, fie, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor, în măsura în care suma rambursată depășește venitul anticipat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv, valoarea integrală restituită se recunoaște imediat ca o cheltuială. Restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului anticipat cu suma rambursabilă.

Ca o recunoaștere a situațiilor financiare ale costurilor asociate cu măsura subvenționată, se utilizează metoda venitului, potrivit căreia subvențiile sunt recunoscute ca venit în cursul uneia sau mai multor perioade, ca:

- subvențiile guvernamentale reprezintă încasări dintr-o altă sursă decât acționarii, ele nu ar trebui să se aplice direct în capitalurile proprii și ar trebui să fie recunoscute ca venituri în perioadele corespunzătoare;

- subvențiile guvernamentale sunt rareori gratuite. Entitatea menține respectarea și îndeplinirea anumitor condiții stipulate anterior subvenționării. Astfel, acestea ar trebui să fie recunoscute ca venit și se corelează cu costurile aferente, care se așteaptă să fie compensate prin subvenții;

- impozitul pe venit și alte impozite sunt cheltuieli proporționale veniturilor și este logic să se ia în considerare subvențiile guvernamentale, care reprezintă o prelungire a politicilor fiscale, în situația de profit și pierdere.

Subvențiile sunt recunoscute ca venit în mod permanent, ele se corelează cu costurile asociate, care ulterior vor fi compensate prin subvenții. Beneficiile financiare obținute pe baza venitului care nu corespunde ipotezei contabilității de angajamente este permisă numai în cazul în care nu există motive pentru atribuirea subvențiilor în alte perioade decât în cea în care au fost primite.

IAS 20 prevede că, în cele mai multe cazuri, perioadele pe durata cărora o entitate recunoaște costurile sau cheltuielile legate de subvențiile guvernamentale, pot fi ușor de identificat și, prin urmare, sunt recunoscute ca venituri în aceeași perioadă cu costurile aferente.

Subvențiile aferente activelor amortizabile sunt, de obicei recunoscute ca venituri pe parcursul termenului de amortizare a acestor active. Subvențiile aferente activelor neamortizabile pot impune, de asemenea, îndeplinirea anumitor obligații, în cazul în care acestea vor fi recunoscute ca venituri pe parcursul perioadelor în care costurile sunt suportate în îndeplinirea acestor responsabilități.

Exemplu. Entitatea a primit subvenție sub formă de utilaj de producție. În acest caz, subvenția va fi recunoscută ca venit pe parcursul duratei de viață a utilajului.

IAS 20 recunoaște faptul că subvențiile pot fi obținute ca parte a unui pachet de asistență financiară sau fiscală în anumite condiții. În astfel de cazuri, standardul indică faptul că este necesară prudență în determinarea condițiilor care dau naștere costurilor și cheltuielilor care determină perioadele pentru care vor fi distribuite subvențiile.

În cazul în care subvenția este legată de cheltuielile sau pierderile care au fost deja suportate, sau în acordarea de sprijin financiar imediat întreprinderii, fără costuri legate de viitor, subvenția ar trebui să fie recunoscută ca venit atunci când acesta este constatată drept creanțe. În cazul în care subvenția este recunoscută în venit în perioada în care devine creanță, societatea ar trebui să prezinte informații cu privire la impactul acesteia asupra situațiilor financiare.

Subvențiile aferente activelor ar trebui să reflecte o situație a poziției financiare:

- fie prin reflectarea subvenția drept venit anticipat care este recunoscut ca venit pe o bază sistematică și consecventă pe parcursul duratei de viață utilă a activului;

- fie prin deducerea subvenției la valoarea contabilă a activului, în cazul în care subvenția este recunoscută în venit ca o reducere a deprecierei.

Achiziționare de active și obținerea de subvenții adecvate ar putea duce la schimbări serioase în fluxurile de numerar ale întreprinderii. Prin urmare, astfel de modificări sunt adesea prezentate ca elemente separate în situația fluxurilor de numerar, indiferent dacă sunt sau nu acordarea valorii activelor corespunzătoare dedusă în scopul de reflecție în situația poziției financiare.

Un aspect important al contabilizării subvențiilor îl constituie asigurarea corelării cheltuielilor finanțate din subvenții cu veniturile aferente. De reținut ca se realizează corelarea cheltuielilor cu veniturile, nu a plăților sau cheltuielilor cu încasarea subvenției. Aceasta corelare se redă în sensul următoarelor afirmații:

Din punctul de vedere al componenței Situației de profit și pierdere:

- în cursul fiecărei luni se evidențiază cheltuielile după natura lor;
- la sfârșitul lunii se evidențiază la venituri subvențiile corespunzătoare cheltuielilor efectuate;

Din punctul de vedere al bilanțului:

- creanța din subvenții se recunoaște în corespondență cu veniturile din subvenții, dacă au fost efectuate cheltuielile suportate din aceste subvenții, sau pe seama veniturilor anticipate, dacă aceste cheltuieli nu au fost efectuate încă;
- periodic, odată cu cererea de rambursare a contravalorii cheltuielilor suportate sau pe baza altor documente prin care se stabilesc și se aprobă sumele convenite, se procedează la regularizarea sumelor înregistrate drept creanță din subvenții.

În conformitate cu prevederile Standardului Național de Contabilitate (SNC) „Capital propriu și datorii”, subvențiile se evaluează inițial în funcție de forma (monetară sau nemonetară) în care acestea au fost primite. Subvențiile primite sub formă monetară se evaluează la valoarea lor nominală, iar cele sub formă nemonetară în mărimea valorii de intrare a activelor primite care se determină în conformitate cu standardele de contabilitate.

Obiectivul SNC „Capital propriu și datorii” constă în stabilirea modului de contabilizare a capitalului propriu și datoriilor și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare. Standardul se aplică la contabilizarea elementelor de capital propriu și de datorii.

Conform pct. 5 din acest standard, capitalul propriu include capitalul social și neînregistrat al entității, primele de capital, rezervele, profitul (pierderea), rezervele din reevaluare, precum și și alte elemente ale capitalului propriu. La categoria „alte elemente ale capitalului propriu” se atribuie subvențiile.

Conform definiției din SNC „Capital propriu și datorii”, „subvențiile” reprezintă asistență acordată de Guvern, alte autorități ale administrației publice, instituții și organizații naționale și internaționale sub forma unor transferuri de resurse cu condiția respectării de către entitate a anumitor cerințe.

Reiesind din aceasta definiție, transferurile de resurse - mijloacele cu destinație specială, primite de SRL pentru realizarea unor proiecte se conformează noțiunii de „subvenții” și conform pct.27 din SNC „Capital propriu și datorii”, pot fi înregistrate inițial în contabilitate ca alte elemente de capital propriu.

În special vom menționa, ca în SNC „Venituri” și SNC „Cheltuieli” este înscris expres ca aceste standarde nu se aplică la contabilizarea veniturilor și, respectiv, a cheltuielilor, provenite din subvenții (SNC „Capital propriu și datorii”).

Subvențiile recunoscute se înregistrează inițial ca majorare simultană a creanțelor și a veniturilor anticipate. Primirea efectivă a subvențiilor se reflectă ca majorare a activelor respective sau diminuare a datoriilor față de stat și/sau alți creditori și diminuare a creanțelor.

Astfel, când entitatea a semnat Acordul de subvenționare cu instituția guvernamentală ce oferă suportul menționat se va înregistra în contabilitate:

Debit contul 234 „Alte creanțe curente”, 2343 „Creanțe privind subvențiile acordate” – la suma subvenției care s-a decis a fi oferită de către instituția guvernamentală către entitate;

Credit conturile 424 „Venituri anticipate pe termen lung”, subcontul 4241 „Subvenții” sau 535 „Venituri anticipate curente”, subcontul 5351 „Subvenții” – în dependență de natura subvenției beneficiate de entitate și termenul de implementare a proiectului de subvenționare.

Pe măsură ce suportul oferit sub formă de subvenție intră în proprietatea entității se înregistrează:

Debit contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” – pentru imobilizările ce necesită cheltuieli suplimentare pentru instalare sau punere în funcțiune;

Debit contul 122 „Terenuri” – la valoarea cadastrală a terenurilor primite ca subvenție;

Debit contul 123 „Mijloace fixe” – la valoarea mijloacelor fixe obținute din fondurile de subvenționare;

Debit contul 211 „Materiale – în suma materialelor primite sub formă de subvenție;

Debit contul 242 „Conuri curente în monedă națională” – la sumele de mijloace financiare oferite sub formă de subvenții;

Credit contul 234 „Alte creanțe curente”, 2343 „Creanțe privind subvențiile acordate” – la suma subvenției care s-a primit efectiv de la instituția guvernamentală de către entitate.

În conformitate cu prevederile SNC „Capital propriu și datorii”: pct. 74 „subvențiile înregistrate ca datorii (venituri anticipate) se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectuate cheltuielile pe seama subvențiilor” și pct. 75 „subvențiile aferente activelor amortizabile recunoscute pînă la transmiterea în exploatare a acestora se decontează la venituri curente pe parcursul perioadelor de utilizare a acestora și în proporția amortizării aferente activelor intrate pe seama subvențiilor”.

Astfel, calculul amortizării mijloacelor fixe procurate din sursele oferite sub formă de subvenție se înregistrează în:

Debit contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”, subcontul 7147 „Alte cheltuieli operaționale”;

Credit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”, subcontul 1249 „Amortizarea altor mijloace fixe”.

Subvențiile înregistrate ca venituri anticipate se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectuate cheltuielile pe seama subvențiilor. Această regulă nu se extinde asupra entităților de stat, municipale și alte entități similare, inclusiv instituțiile publice cu autonomie financiară.

În așa fel, constatarea de cheltuieli pe măsura utilizării subvențiilor prevede reflectarea contabilă a următoarelor operații:

Debit conturile 424 „Venituri anticipate pe termen lung”, subcontul 4241 „Subvenții” sau 535 „Venituri anticipate curente”, subcontul 5351 „Subvenții” – la suma cheltuielilor acumulate în conturile din clasa a 7-a;

Credit contul 612 „Alte venituri din activitatea operațională”, subcontul 6126 „Alte venituri operaționale”.

Subvențiile aferente activelor amortizabile se decontează la venituri curente pe parcursul perioadelor de utilizare a acestora și în proporția amortizării aferente activelor intrate pe seama subvențiilor.

Subvențiile aferente activelor neamortizabile se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectiv suportate cheltuielile aferente obligațiilor impuse de acordarea subvențiilor (de exemplu, acordarea subvenției sub formă de teren poate fi legată de construirea unei clădiri, în acest caz subvenția se va recunoaște ca venituri curente pe parcursul duratei de utilizare a clădirii).

Decontarea subvențiilor aferente veniturilor se efectuează în următorul mod:

1) subvențiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor deja suportate se decontează integral la venituri curente în perioada în care subvențiile au fost primite;

2) subvențiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor perioadelor curente sau viitoare se decontează la venituri curente în perioadele în care costurile/cheltuielile au fost efectiv suportate;

3) subvențiile destinate reducerii datoriilor față de stat și/sau alți creditori se decontează la venituri curente în perioada în care subvențiile au fost primite.

Exemplul. În noiembrie anul 2022 entitatea a contractat subvenție în sumă de 800 000 lei pentru compensarea cheltuielilor de amenajare a unei hale de procesare a fructelor. Cheltuielile de pentru

procurarea și instalarea echipamentului de procesare a fructelor constituie 600 000 lei. Cheltuielile pentru procurarea materialului de construcții - 200 000 lei. Subvenția propriu zisă a fost primită în februarie 2023.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

În anul 2022:

- recunoașterea subvenției în sumă de 800 000 lei:

Debit contul 234 „Alte creanțe curente”, 2343 „Creanțe privind subvențiile acordate” – la suma totală a subvenției – 800 000 lei;

Credit contul 424 „Venituri anticipate pe termen lung”, subcontul 4241 „Subvenții” - la valoarea serelor în sumă totală de 600 000 lei;

Credit contul 535 „Venituri anticipate curente”, subcontul 5351 „Subvenții” – la valoare materialelor necesare - 200 000 lei.

Înregistrarea cheltuielilor de procurare și instalare a echipamentelor efectuate din contul subvenției în sumă de 600 000 lei:

Debit contul 123 „Mijloace fixe” – 600 000 lei;

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente”.

Amortizarea echipamentelor pentru primul an de activitate în mărime de 120 000 lei:

Debit contul 713 „Cheltuieli administrative” – 120 000 lei;

Credit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”.

Procurarea altor materiale de construcție necesare – 200 000 lei:

Debit contul 211 „Materiale” – 200 000 lei;

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente”.

Decontarea veniturilor anticipate aferente amortismentelor calculate – 120 000 lei:

Debit contul 424 „Venituri anticipate pe termen lung”, subcontul 4241 „Subvenții” – 120 000 lei;

Credit contul 535 „Venituri anticipate curente”, subcontul 5351 „Subvenții”.

Decontarea sumei subvenției utilizate în mărime de 320 000 lei (120 000 + 200 000):

Debit contul 535 „Venituri anticipate curente”, subcontul 5351 „Subvenții” – 320 000 lei;

Credit contul 612 „Alte venituri din activitatea operațională”, subcontul 6126 „Alte venituri operaționale”.

În anul 2023:

Primirea subvenției în sumă de 800 000 lei:

Debit contul 242 „Conuri curente în monedă națională” – 800 000 lei;

Credit contul 234 „Alte creanțe curente”, 2343 „Creanțe privind subvențiile acordate”.

Din textul SNC „Capital propriu și datorii” și a SIC 20 nu este clar ce se întâmplă cu rezultatele financiare care s-au constatat și s-au înregistrat în anul aprobării și contractării subvenției și pentru care sumele necesare au fost primite în anul următor, atunci când deja rezultatele financiare pe anul precedent au fost reflectate în situațiile financiare și acum urmează să fie corectate.

În aceste cazuri este aplicabil ca aceste venituri să nu fie constatate ca venituri ale perioadei, dar să rămână în continuare ca venituri anticipate, până când nu va fi primită efectiv subvenția și nu se vor reflecta exagerat venituri care ulterior vor fi corectate cu diminuare.

În așa fel, toate cheltuielile suportate pentru realizarea obiectivului subvenționat urmează să se cuprindă în componența cheltuielilor anticipate și ulterior, după primirea subvenției să fie trecute la cheltuielile perioadei corespunzător naturii acestora.

Subvențiile aferente veniturilor trebuie raportate ca:

- venituri în Situația de profit și pierdere, separat sau în cadrul unui compartiment general, cum ar fi „Alte venituri”;

- cheltuieli deductibile în stabilirea veniturilor impozabile.

Subvenția de stat, care, pentru un motiv oarecare urmează să fie restituită, ar trebui să fie considerată ca o revizuire a estimării. Rambursarea unei subvenții aferente veniturilor ar trebui să fie compensate

cu venitul anticipat diminuat corespunzător, iar orice exces trebuie să fie recunoscut drept cheltuieli ale perioadei curente.

Restituirea unei subvenții aferente unui activ trebuie recunoscută prin creșterea valorii contabile a activului sau o deducere din venitul anticipat al perioadei corespunzătoare. Amortizarea suplimentară acumulată la momentul respectiv ar fi recunoscută drept cheltuielă în cazul în care aceasta nu este deja o subvenție și ar trebui să se reflecte în Situația de profit și pierdere pentru perioada curentă.

În conformitate cu cerințele SNC „Capital propriu și datorii” și a IAS 20, entitatea trebuie să prezinte următoarele informații despre subvențiile guvernamentale:

- politicile contabile, inclusiv metoda de prezentare adoptată în situațiile financiare;
- prezentarea naturii și amplitudinii subvenției și descrierea altor forme de asistență guvernamentală din care entitatea primește un beneficiu direct;
- în conformitate cu pct. 90 din SNC „Capital propriu și datorii” entitățile vor include în Nota explicativă (anexa la situațiile financiare anuale) informații suplimentare privind descrierea altor elemente incluse în componența capitalului propriu (rîndul 610 din bilanțul entității), în particular - descrierea mărimii subvențiilor primite, decontate/restituite în perioada de gestiune, sau care urmează a fi restituite în perioada de gestiune ulterioară și motivele restituirii acestora;
- condițiile neîndeplinite sau neprevăzute legate de asistența guvernamentală care a fost recunoscută.

Recent, parlamentul RM a aprobat proiectul de lege cu privire la subvenționarea în agricultură și mediul rural, care va substitui actuala Lege nr. 276/2016 cu privire la principiile de subvenționare în dezvoltarea agriculturii și mediului rural. Acesta stabilește noile principii de subvenționare, precizează formele și condițiile acestora, competențele autorităților publice din domeniu, prezintă procedurile de recepționare și examinare a cererilor de subvenționare etc.

Potrivit documentului, subvențiile vor fi oferite pentru producătorii agricoli, silvicultură, piscicultură, activitate economică și culturală în mediul rural. Este precizată noțiunea de mediu rural, la care sunt atribuite satele, comunele și orașele cu până la 10 mii locuitori conform ultimului recensământ.

Subiecți ai subvențiilor vor deveni cinci categorii de beneficiari:

1. În domeniul agriculturii – fermierii care se clasifică în următoarele categorii și întrunesc cumulativ condițiile:

- fermier micro – care are cel mult 9 salariați și realizează o cifră anuală de afaceri de până la 18 mil. lei;
- fermier mic – care are cel mult 49 de salariați și realizează o cifră anuală de afaceri de până la 50 mil. lei;
- fermier mijlociu – cel mult 249 de salariați și realizează o cifră anuală de afaceri de până la 100 mil. lei;
- fermier mare – cel care depășește cumulativ condițiile stabilite pentru fermierul mijlociu;

2. Persoanele juridice sau fizice care desfășoară activitate în mediul rural sau activitate agricolă, altele decât fermierul;

3. Unitățile administrativ-teritoriale;

4. Grupurile de acțiune locală;

5. Organizațiile din domeniul cercetării și inovării, instituțiile de învățământ cu profiluri agroindustriale.

Fondul Național pentru Dezvoltarea Agriculturii și Zonelor Rurale, a cărui mărime va fi aprobată anual de Guvern, va deveni principala sursă de finanțare a subvențiilor. Agenția de Intervenții și Plăți în Agricultură (AIPA) va gestiona Fondul, va recepționa și va examina cererile, asigurând și monitorizarea după plata subvențiilor.

De asemenea, sunt prevăzute cinci forme de plăți.

1. *Plata în avans*. Reprezintă este o subvenție acordată în baza unui proiect investițional evaluat pozitiv de către Agenție și autorizat spre plată până la efectuarea unor costuri de implementare a acestuia. Contribuția financiară a solicitantului reprezintă cel puțin 10% din valoarea proiectului,

termenul de realizare – până la 24 luni. Se acordă în tranșe grupurilor de acțiune locală pentru dezvoltarea locală prin implementarea Programului LEADER.

2. *Plata post-investiție*. Subvenție acordată în bază de proiect investițional sau de extinderea acestuia, autorizat spre plată după implementarea proiectului în baza costurilor suportate integral.

3. *Plata directă* este o subvenție exprimată în sumă fixă acordată într-o singură tranșă, pentru practicarea activităților agricole în sectorul vegetal, zootehnic sau ecologic.

4. *Plata investiții pe etape*. Este propusă în premieră și reprezintă subvenția acordată etapizat în bază de proiect investițional sau extinderea acestuia, autorizat spre plată după implementarea fiecărei etape în baza costurilor suportate integral.

5. *Plata complementară*. Aceasta se va acorda solicitantului de subvenție în proporție de cel mult 80% din valoarea costurilor curente suportate, cu excepția plăților acordate pentru compensarea dobânzilor achitate către băncile comerciale și organizațiile de creditare nebanară.

La elaborarea formele de subvenționare s-a ținut cont de bunele practici în domeniu ale Uniunii Europene în corelare cu Politica Agricolă Comună. Autoritatea responsabilă de gestionarea și controlul mijloacelor financiare din Fondul național de dezvoltare a agriculturii și mediului rural, precum și a celor provenite de la partenerii de dezvoltare va fi Agenția de Intervenție și Plăți pentru Agricultură.

Bibliografie:

1. Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii” // Monitorul Oficial Nr. 233-237/1534 din 22.10.2013.
2. Standardul Internațional de Contabilitate 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală” // Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 320 din 29.11.08.
3. Legea cu privire la subvenționarea în agricultură și mediul rural // Monitorul Oficial Nr. Monitorul Oficial Nr. 134-137 din 20.04.2023.

EVALUAREA: SCOPURI, PRINCIPII, ABORDĂRI

EVALUATION: GOALS, PRINCIPLES, APPROACHES

CZU: 657.922

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.21>

FRUNZE Rodica,

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova
fronica2007@mail.ru

CURAGĂU Natalia,

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova
curagau.natalia.zaharia@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1953-0330>

Abstract. There are several methods of determining the current (new) cost of a property. The most important are the estimate method, indexation, cost-capacity, as well as other technical methods. The appraiser should be aware that a price quote obtained from a supplier may be significantly different from that obtained from a current or potential buyer; also, manufacturers' price discounts can vary widely, and shipping and handling costs should be included or added. Regardless of the method used to obtain reference cost materials - verbal, written or electronic - a good relationship must be maintained with the individuals and companies providing them. A good relationship with manufacturers and traders will facilitate access to this information and generate useful contacts in the respective industry. These contacts can provide valuable information about general economic trends, current market conditions and anticipated developments. Personal contact with other appraisers is one of the best sources of information regarding costs and references.

Keywords: *evaluation, principles, approaches, cost-capacity, historical cost, fair value measurement.*

JEL: M41

Introducere.

Există mai multe metode de determinare a costului curent (de nou) al unei proprietăți. Cele mai importante sunt *metoda devizului, indexarea, cost - capacitate*, precum și *alte metode tehnice*.

Evaluatorul ar trebui să fie conștient de faptul că o cotație de preț, obținută de la un furnizor, poate să fie semnificativ diferită de cea obținută de la un cumpărător actual sau potențial; de asemenea, reducerile de preț ale producătorilor pot să varieze mult, iar costurile de livrare și transport ar trebui incluse sau adăugate.

Indiferent de metoda folosită pentru obținerea materialelor despre costuri de referință - verbală, scrisă sau electronică - trebuie păstrată o bună relație cu persoanele și companiile care le furnizează. O relație bună cu producătorii și comercianții va facilita accesul la aceste informații și va genera contacte utile în industria respectivă. Aceste contacte pot furniza informații valoroase despre tendințele economice generale, condițiile pieței actuale și dezvoltările anticipate. Contactul personal cu alți evaluatori reprezintă una dintre cele mai bune surse de informații, referitoare la costuri și referințe.

Conținut de bază.

O evaluare exactă, corectă a valorii bunurilor contribuie la soluționarea celor mai diverse probleme economice cum ar fi: determinarea corectă a valorii imobilizărilor corporale, gradul de lichiditate a activelor, ponderii activelor nete, valorii activelor proprii etc., toate acestea calculate în baza respectării principiului prudenței.

Evaluarea este un proces de estimare sau determinare a valorii bunurilor pentru scopuri specifice, a cărei rezultat prezintă opinia întemeiată științific asupra valorii bunului supus evaluării la data de evaluare în expresie bănească. În dependență de scopul pentru care se face o evaluare a bunului, valoarea acestuia poate fi foarte diferită. Evaluarea include în sine două părți componente - analitică și de calcul, combinarea cărora ne permite să formulăm o părere științifică întemeiată.

Partea analitică - este analiza în trecut, prezent și prognozarea situațiilor din viitor pe piață, studierea documentelor prezentate de beneficiar, raționează asupra importanței unor sau altor factori, care influențează valoarea bunului evaluat, alegerea de sinestătător, a abordărilor posibile și a metodelor de evaluare. Anume partea analitică explică posibilitatea obținerii valorilor diferite la evaluarea aceluiași bun în raport, efectuate de diferiți evaluatori.

Partea calculului (matematică) - este aplicarea rezultatelor obținute prin diferite metode în formule matematice, după care aceste rezultate vor fi din nou prelucrate analitic ș.a.m.d., pînă cînd evaluatorul nu va ajunge la cifra pe care o dorește.

Cu toate că, evaluatorii pot obține diferite rezultate, valoarea reprezintă acea sumă obiectivă, care reflectă, pe de o parte, starea pieței, și pe de altă parte, starea bunului.

Scopurile posibile ale evaluării sunt: cumpărare - vânzare; schimb; licitațiile; locațiune; leasing; gaj; investirea averii sub formă de aport la capitalul statutar și stabilirea drepturilor asupra părții respective; reflectarea în rapoartele financiare; transmiterea în drept de utilizare; evaluarea cu scopul reevaluării mijloacelor fixe; partajare; donare; moștenire; asigurare; calcularea impozitelor și taxelor; privatizarea; confiscarea; compensarea daunelor; lichidarea; transmiterea dreptului de proprietate; concesiunea comercială. Această listă considerabilă se mai poate de continuat.

La fiecare scop enumerat mai sus se poate de aplicat cîteva tipuri sau metode de evaluare, fiecare metodă fiind bazată pe diferite principii. Principiile fundamentale de evaluare se pot împărți în trei grupe:

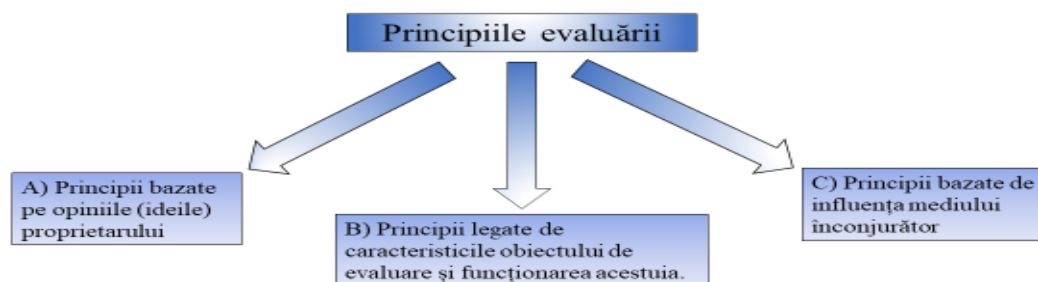


Fig.1. Principiile evaluării

Sursa: Elaborat de autor

Principii bazate pe opiniile (ideile) proprietarului sunt:

Principiul utilității. Orice obiect (proprietate) poate avea o valoare dacă este capabil să satisfacă nevoile unui proprietar real sau potential într-o anumită perioadă a timpului. Folosind acest principiu, trebuie avut în vedere faptul că utilitatea aceluiași obiect pentru toți participanții la piață nu este aceeași.

Principiul înlocuirii. Acest principiu prevede că valoarea maximă a unui obiect pe o piață concurențială deschisă nu poate fi mai mare decât prețul cel mai mic pentru care poate fi achiziționat sau creat un alt obiect cu aceeași utilitate. Principiul se aplică tuturor obiectelor, cu excepția, poate, a celor unice - din cauza lipsei de analogi și a imposibilității efective de reproducere.

Principiul utilității viitoare așteptate. Valoarea de piață a unui obiect reflectă ideile noastre despre utilitatea așteptată și beneficiile viitoare. Obiectul va costa exact cât va aduce venituri. Include principii legate de caracteristicile obiectului de evaluare și funcționarea acestuia.

Principii legate de caracteristicile obiectului de evaluare și funcționarea acestuia sunt:

Principiul investiției. Valoarea de piață a obiectului crește odată cu adăugarea unui nou factor care formează venitul obiectului. Suma cu care se majorează valoarea de piață poate să nu corespundă cu valoarea factorului adăugat. Prezența unei parcuri subterane la un complex comercial crește de obicei

costul acestui complex cu o sumă care depășește costul construirii parcării în sine. Și încă un exemplu: dacă pui în mijlocul complexului tău o statuie de lucru un sculptor celebru din Moldova, costul complexului este puțin probabil să crească cu suma uluitoare percepută pentru o capodoperă.

Principiul productivității adăugate. Productivitatea incrementală este determinată de venitul net din teren după compensarea costurilor de muncă, capital și management. În practică, proprietarul poate primi venituri suplimentare datorită faptului că proprietatea sa se află într-un loc mai avantajos.

Principiul productivității limitate. Modificarea unuia sau altuia factor de producție poate crește sau scădea valoarea unui obiect. De obicei, pe măsură ce se adaugă o resursă, costul obiectului crește mai întâi, apoi creșterea valorii în raport cu costul unei resurse suplimentare scade, apoi creșterea costului se oprește și, în cele din urmă, costul resursei începe să scadă, depășește creșterea costului obiectului.

Principiul echilibrului. Principiul este că orice tip de proprietate corespunde combinației optime de factori de producție.

Principii bazate pe impactul mediului înconjurător constituie al treilea grup, și anume:

Principiul dependenței. Principiul prevede că valoarea proprietății care se evaluează depinde de natura și valoarea proprietății înconjurătoare. În zonele de dezvoltare de elită, costul apartamentelor în case standard este mai mare decât într-o zonă obișnuită.

Principiul corespunderii. Principiul înseamnă că valoarea maximă este atinsă atunci când caracteristicile și utilizarea proprietății îndeplinesc nevoile și așteptările pieței locale. O casă cu o piscină, care se află printre case similare cu o piscină, va avea cea mai mare valoare de piață posibilă. Dacă aceeași casă este lipsită de un atribut atât de semnificativ prestigiu, ca o piscină, valoarea sa va scădea imediat cu peste o sută cerere în creștere capacitatea piscinei.

Principiul cererii și ofertei. Un principiu faimos al economiei clasice. Prețul este determinat de interacțiunea dintre cerere și ofertă.

Principiul concurenței. Un alt principiu faimos, când profiturile încep să crească pe piață, piața devine atractivă, drept urmare concurența se intensifică, iar profiturile scad din nou. Concurența stabilește valoarea justă de piață.

Principiul măsurării. Cel mai simplu principiu este că valoarea se schimbă în timp. Nimic nu este etern.

Principiul celor mai bune și eficiente utilizări. Acest principiu poate fi evidențiat separat. În conformitate cu acesta, evaluarea valorii de piață a unui obiect, atunci când este posibil, se realizează pe baza unei analize care face posibilă determinarea celei mai bune și mai eficiente utilizare. Aceasta ia în considerare restricțiile legale, deciziile autorităților locale și, bineînțeles, fezabilitatea economică a unei astfel de utilizări. De exemplu, având propria afacere, produci produse specifice cu cerere limitată. Dacă analiza celei mai bune și mai eficiente utilizări relevă că o modificare minoră a echipamentului vă va permite să extindeți gama, să găsiți noi piețe și să creșteți veniturile, valoarea de piață a afacerii va fi evaluată mai mult decât cu utilizarea existentă a resurselor, chiar dacă nu intenționați să schimbați nimic în structura producției.

Abordările și metodele de evaluare de bază, conform standardelor de evaluare sunt: prin cost, prin venit și prin comparație. Separat se poate menționa și abordarea expertă.

Abordarea prin cost prevede evaluarea bunurilor din punct de vedere al proprietarului (deținătorului sau vânzătorului) și se bazează pe evenimentele din trecut. Abordarea prin cost include în sine totalitatea metodelor de evaluare, bazate pe stabilirea consumurilor necesare pentru procurarea, aducerea la condițiile necesare de utilizare a terenului. Principiul fundamental pe care se bazează această abordare este principiul înlocuirii. Multe întrebări apar la modul de determinare a valorii de intrare și ulterioare a bunurilor. De aceea, trebuie să apelăm la teoria recunoașterii sau definițiilor activelor.

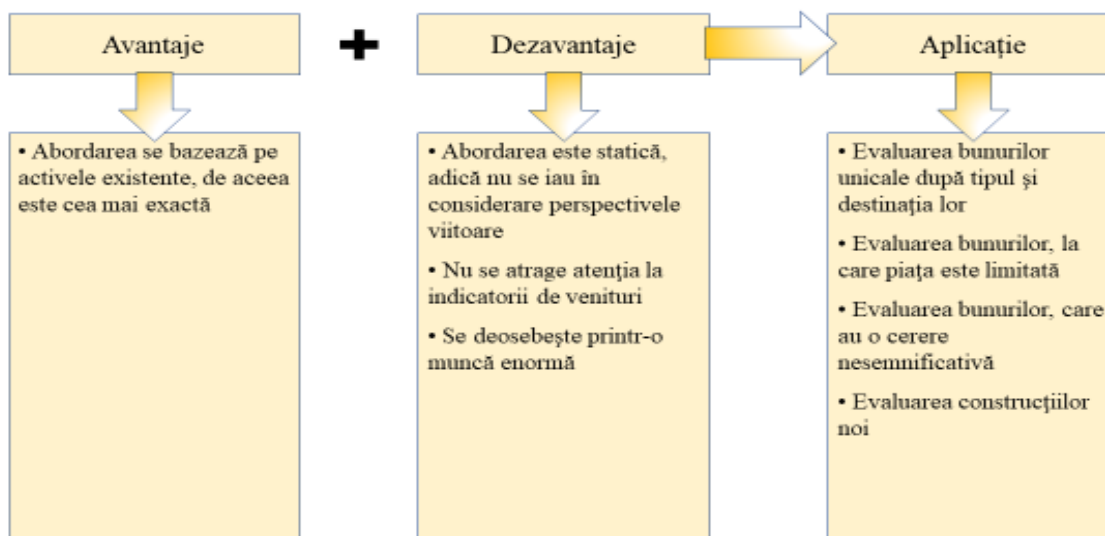


Fig.2. Avantajele și dezavantajele abordării prin costuri

Sursa: Elaborat de autor

Abordarea prin venit - din punct de vedere al potențialului cumpărător și se bazează pe evenimentele viitoare. La abordarea prin venit se utilizează totalitatea metodelor de evaluare, bazate pe determinarea mărimii veniturilor în viitor. Această abordare este cea mai complicată, deoarece munca de bază efectuată de evaluator este legată de modelarea (prognozarea) fluxurilor bănești, luând în considerare rata discountului sau valoarea în timp a banilor. La baza acestei abordări se află principiul așteptării sau utilității viitoare. Referitor la această abordare aș menționa că nu este rațională utilizarea acesteia, deoarece aici apar multe întrebări și probleme, ca de exemplu: noi evaluăm valoarea terenului la moment, dar nu în viitor; evaluăm terenul, dar nu venitul ce va fi obținut din utilizarea acestuia; cum de procedat dacă nu are durată de utilizare.

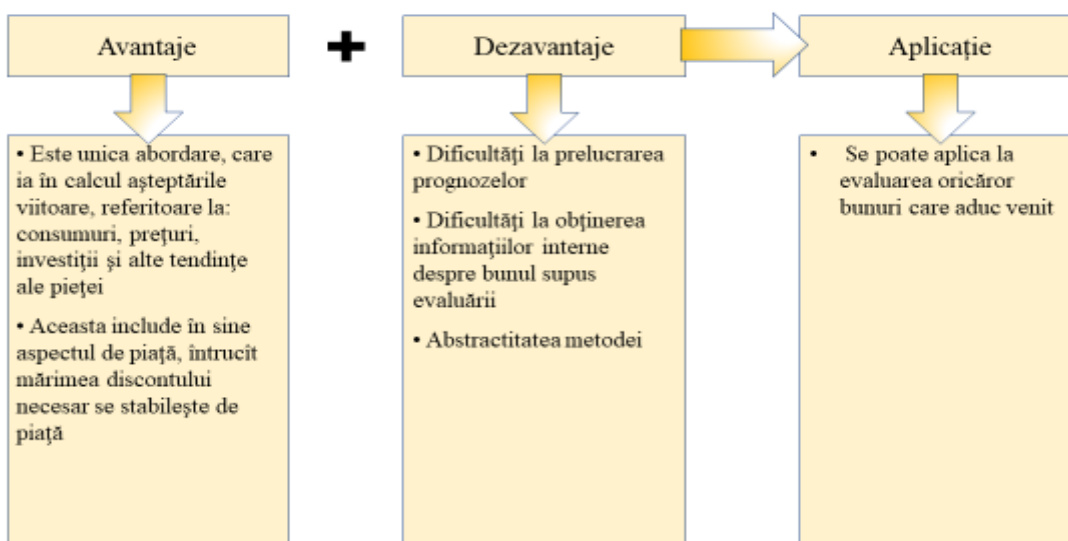


Fig.3. Avantajele și dezavantajele abordării prin venit

Sursa: Elaborat de autor

Iar abordarea prin comparație prevede evaluarea bunului, reieșind din acordurile efective dintre vânzător și cumpărător asupra valorii bunurilor analogice evaluate, adică se bazează pe ceea ce este la momentul dat. Abordarea prin comparație presupune utilizarea metodelor, care permit compararea terenului ce trebuie de evaluat cu obiecte analogice (similare). Deci, principiul de bază utilizat este principiul înlocuirii.

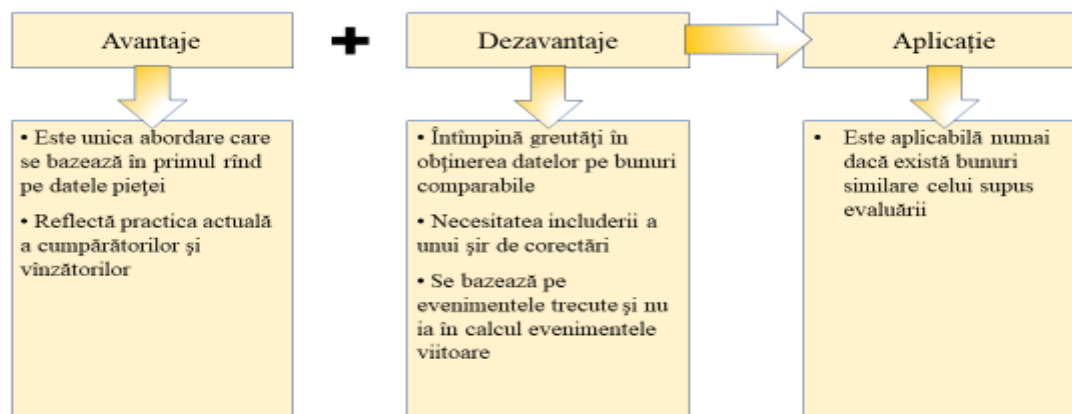


Fig.4. Avantajele și dezavantajele abordării prin comparație

Sursa: Elaborat de autor

Concluzii. Examinînd problema aferentă evaluării valorii de intrare, la recunoașterea inițială a bunurilor am ajuns la concluzia că toate aceste lucrări trebuie incluse în valoarea de intrare, dacă lucrările respective contribuie la obținerea unor avantaje economice, iar dacă nu, atunci ele trebuie să fie recunoscute ca cheltuieli anticipate pe termen lung.

Și tot aici, mai aplicăm încă o abordare, care nu se menționează nici într-un standard, abordarea expertă.

De fapt, abordarea expertă – este opinia evaluatorului, bazată exclusiv pe experiența sa profesională, fără utilizarea unor calcule. Partea calculelor la abordarea expertă lipsește total. Bazîndu-se pe experiența personală, pe intuiție, evaluatorul poate să stabilească destul de exact valoarea de piață posibilă fără calcule. Cel mai deficil în această abordare este dificultatea reflectării rezultatelor în raport. Însă, această abordare utilizată în literatura de specialitate nu este binevenită, deoarece noi nu determinăm valoarea terenului în mod subiectiv, cum putem evalua fără a face calcule.

Referințe bibliografice

1. Standardele Internaționale de Evaluare. Ediția a opta 2007, Iroval, București 2007.
2. Bucur Vasile, Probleme ale contabilității activelor nemateriale și materiale pe termen lung, Referat științific al tezei de doctor habilitat în economie, Chișinău 2005.
3. Sorin V. Stan, Ion Anghel, Evaluarea întreprinderii, Ediția a treia revizuită, Iroval, București 2007.
4. М. Козодаев, М. Пылов, Оценка и бизнес, Олма Пресс, М. 2003.
5. В. И. Петров, Оценка стоимости земельных участков, Кнорус, М. 2008.

**CARTOGRAFIEREA MECANISMULUI DE FINANȚARE AL
SISTEMULUI DE SĂNĂTATE DIN REPUBLICA MOLDOVA**

**MAPPING THE FINANCING MECHANISM OF THE
HEALTHCARE SYSTEM IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA**

CZU: 658.15:61(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.22>

Natalia NOVITCHII, Drd.

Academy of Economic Studies of Moldova, Republic of Moldova

Email: natalia.novitchii@gmail.com

ORCID: 0009-0002-9031-6828

Abstract. The article represents the results of the research on the financing mechanism of the healthcare system in the Republic of Moldova and analyzes the public expenditures for healthcare in the period 2003 - 2022. The financing mechanism is one of the pillars of any health system, which decisively influences the provision of the health services and ensures the functioning of the health system over time.

The purpose of this paper is mainly to determine the influencing factors and risk factors on the financing mechanism of the healthcare system in the Republic of Moldova, its advantages and disadvantages, as well as establishing the causes for the increase of health expenses and measures to reduce public health expenses to improve the optimal functioning of the health system.

Keywords: health system, financing mechanism, financing instruments, public spending on health.

JEL Classifications: I19, H51, H59.

Introducere. Mecanismul de finanțare este un angrenaj complex constituit din ansamblul conexiunilor și legăturilor, din totalitatea formelor, metodelor, principiilor, a instrumentelor financiare și bancare, a verigilor și celulelor interdependente, de organizare, previziune, gestiune și conducere a activității financiare, de realizare a gestiunii economico -financiare. De asemenea, el cuprinde modalitățile de determinare și impulsione a dezvoltării economico -sociale, cu ajutorul cărora se constituie și se gestionează fondurile bănești ale entităților economice și ale statului în vederea realizării – pe baza folosirii conștiente a legilor statului, a categoriilor economice, a realităților concrete istorice și a relațiilor de piață, a reproducției sociale și a creșterii PIB în condiții de eficiență ridicată și de asigurare a echilibrului economic, financiar, monetar și valutar, precum și armonizarea acestora, prin metode economice a intereselor generale ale societății cu cele ale entităților economice și a persoanelor fizice, stimularea interesului și răspunderii lor pentru administrarea cu eficiență cât mai ridicată a avutului public.

Mecanismul de finanțare poate fi abordat, atât la nivel macroeconomic, ca un mecanism global, atât și la alte niveluri de organizare și desfășurare a activității financiare, inclusiv la nivel microeconomic. Mecanismul de finanțare la nivelul macroeconomic reprezintă ansamblul de relații și tehnici, cu principii, forme și instrumente specifice de organizare și de conducere a întregii activități financiare, implicit a fluxurilor financiar-monetare, ce se derulează în întreaga economie.

Mecanismul de finanțare este alcătuit din următoarele componente majore: sistemul financiar ca ansamblu de relații financiare; entitățile și instituțiile din sistem; sistemul fondurilor financiare; pârgھیile financiare; baza normativă privind modul de efectuare a operațiunilor financiare; modalitățile tehnice (forme, metode, instrumente etc.) de conducere și reglare a fluxurilor financiare. Mecanismul de finanțare al sistemului de sănătate reprezintă situația financiară a sistemului național de sănătate în vederea adoptării măsurilor de redresare în viitor. El presupune o abordare globală și neutră a sistemului național de sănătate în scopul evidențierii punctelor forte / slabe susceptibile a fi semnalate pe plan financiar. Din această perspectivă, punctele forte se referă la:

- O structură financiară echilibrată;
- Resurse financiare suficiente în sistem pentru finanțarea activității;

- O bună rentabilitate a activității, etc.

Punctele slabe pot, dimpotrivă, corespunde unei fragilități a echilibrului financiar, fragilitatea rezultatelor și a rentabilității etc.

Scopul mecanismului de finanțare în sistemul național de sănătate în Republica Moldova este de a îmbunătăți funcționarea optimă a sistemului de sănătate, astfel încât cetățenii din Republica Moldova să conștientizeze, că banul public pe care ei îl încredințează statului nostru, prin plata impozitelor și a taxelor, este cheltuit în concordanță cu principiile de transparență, echitate, echilibru între venituri și cheltuieli, randament economic și investiții eficiente.

Mecanismul de finanțare al sistemului național de sănătate identifică factorii favorabili și nefavorabili care pot afecta activitatea viitoare a acestuia. *Prin intermediul acestui mecanism se determină stabilitatea managementului financiar în sistemul de sănătate pentru luarea deciziilor pe viitor.*

Obiectivele mecanismului de finanțare sunt diferite în funcție de subiectul care îl realizează sau solicită, acordând prioritate privind gestionarea resurselor financiare a sistemului de sănătate în raport cu scopurile și interesele urmărite. Când problema mecanismului de finanțare este pusă în interiorul sistemului, obiectivul urmărit este de a identifica eventualele situații de dezechilibru financiar și adoptarea de noi decizii privind gestionarea sistemului. Aceste decizii au ca fundament identificarea originii și cauzelor dezechilibrelor, pe de o parte, iar pe de altă parte, stabilirea măsurilor de soluționare a acestor dezechilibre. Când problema apare în exteriorul sistemului, obiectivul urmărit este capacitatea financiară a sistemului de sănătate de a-și onora obligațiile pe termen scurt și lung față de creditorii diverși. Astfel, *autorul a stabilit următoarele obiective ale prezentei lucrări: identificarea factorilor de influență și a factorilor de risc asupra mecanismului de finanțare al sistemului de sănătate în Republica Moldova; avantajele și dezavantajele acestuia; efectuarea analizei privind cheltuielile publice pentru sănătate în perioada anilor 2003 – 2022; identificarea cauzelor creșterii cheltuielilor publice pentru sănătate în ultima perioadă, precum și stabilirea măsurilor de reducere a cheltuielilor publice pentru sănătate.*

Mecanismul de finanțare al sistemului de sănătate urmărește, în principal, repararea simptomelor, a disfuncționalităților care apar în sistem, cercetarea și analiza faptelor și responsabilităților, identificarea cauzelor, elaborarea unor programe de acțiune, prin a căror aplicare practică se asigură redresarea sau ameliorarea performanțelor.

În opinia autorului, mecanismul de finanțare al sistemului de sănătate trebuie să aibă ca responsabilitate primordială redistribuirea resurselor, pentru ca sistemul național de sănătate să funcționeze cât mai eficient, să reducă disfuncționalitățile financiare și să asigure protecția împotriva tuturor riscurilor ce pot să apară.

Pilonii fundamentali de susținere a performanței sistemului de sănătate sunt:

1. O ameliorare a sănătății populației;
2. Îmbunătățirea capacității de răspuns față de așteptările clienților;
3. O asigurare a echității în ceea ce privește contribuția financiară.

Totodată, *un mecanism de finanțare performant în sănătate trebuie să dețină un management eficient, raportare bugetară la timp, controale interne, audit și altele, pentru a demonstra că cheltuielile publice în acest domeniu îndeplinesc echitatea și eficiența, și obiectivele de sustenabilitate într-un mod transparent și responsabil.*

Rezultatele cercetării. De la obținerea independenței în anul 1991, Republica Moldova a depus eforturi semnificate pentru a îmbunătăți performanța sistemului de sănătate prin reformarea modului în care sunt folosite finanțele publice, remarcabile fiind o serie de reforme structurale de scară largă introduse în 2004 și până în prezent, care au fost recunoscute și documentate pe larg pe arena internațională a politicilor în sănătate. Procesul de reformare a sistemului de sănătate a fost inițiat prin adoptarea „Legii cu privire la asigurarea obligatorie de asistență medicală” nr. 1585-XIII din 27 februarie 1998, cu modificările și completările ulterioare. Implementarea asigurărilor obligatorii de asistență medicală a demarat abia la 01 ianuarie 2004.

Sistemul de sănătate al Republicii Moldova reprezintă o parte componentă a sferei sociale și are ca obiectiv fundamental asigurarea sănătății întregii societăți și a fiecărui cetățean în parte. Acest sistem include: instituțiile medicale, atât publice cât și private, personalul medical și cel auxiliar implicat în prestări de servicii medicale, regulatori, asiguratori precum și totalitatea resurselor financiare antrenate [1]. Politica generală privind asigurarea stării de sănătate a populației, precum și mecanismul ce finanțează sistemul dat, sunt realizate de către stat, prin intermediul cadrului legislativ și normativ.

Sistemul național de sănătate din Republica Moldova este conform modelului de finanțare bazat pe asigurări medicale obligatorii de tip Bismarck.

Mecanismul de finanțare al sistemului de sănătate din Republica Moldova este format din totalitatea relațiilor sociale care au ca scop acumularea și distribuirea resurselor financiare.

Sistemul de sănătate în Republica Moldova este reprezentat de două componente principale, și anume componenta publică și componenta privată, fapt ce relațiile financiare pot avea un caracter diferit pentru sistem. În cazul componentei publice are loc acumularea resurselor financiare în contul Fondurilor de Asigurări Obligatorii de Asistență Medicală din următoarele surse: impozite generale, contribuții medicale aplicate angajaților și angajatorilor, granturi externe. În cadrul componentei private, acumularea de resurse are loc prin intermediul circuitului economic și reprezintă veniturile private ale populației, restul fiind repartizate către asigurările medicale. Rolul privind distribuirea resurselor financiare îi revine Companiei Naționale de Asigurări în Medicină (CNAM) în cazul resurselor publice și direct de către beneficiari sau companii de asigurări în cazul resurselor private. Urmare, resursele financiare sunt utilizate de către prestatorii de servicii medicale, reprezentanți de instituțiile medico-sanitare publice și private în baza contractelor încheiate cu CNAM, cu companiile de asigurări sau relații directe beneficiar – prestator. Modelul de finanțare al sistemului de sănătate se bazează pe capacitatea de plată a asiguratului CNAM și dincolo de limita dată fiind implicat direct beneficiarul prin intermediul plăților private[1]. De asemenea, în cadrul sistemului național de sănătate are loc și activitatea de asistență financiară externă.

Pentru cuantificarea și evaluarea nivelului de resurse financiare utilizate în cadrul sistemului național de sănătate se folosește termenul de cheltuieli de sănătate. Acest termen se referă la toate fondurile financiare utilizate de furnizorii de bunuri și servicii de sănătate și includ fondurile publice și cele private, numite cheltuieli personale, care sunt suportate de către populație atunci când procură bunuri și servicii de sănătate. Cheltuielile personale sunt caracterizate de plățile oficiale - taxe percepute de instituțiile medicale private și publice și plățile efectuate pentru procurarea de medicamente și cele neoficiale - sumele în natură sau în numerar acordate benevol de pacienți pentru a-și exprima recunoștința față de calitatea serviciului medical prestat. Totodată, cheltuielile publice destinate ocrotirii sănătății sunt reflectate la nivelul bugetului și transpun politica statului în acest domeniu, iar cheltuielile private pentru sănătate reprezintă nevoia și posibilitatea cetățenilor de a completa oferta publică de servicii medicale [1].

Analiza cheltuielilor publice pentru ocrotirea sănătății în perioada anilor 2003-2022

• Cheltuielile de bază.

În urma analizei cheltuielilor publice pentru ocrotirea sănătății în perioada 2003-2022, autorul a constatat, că aceste cheltuieli au avut o evoluție oscilatorie, cu creșteri și reduceri. Astfel, în anul 2022 față de anul 2003, au crescut cu 7136,4 mld. lei (modificare absolută), respectiv de 23,5 ori mai mult, în mărime relativă. Aceeași evoluție a avut loc și în anul 2022 față de anul 2010, când a crescut în mărime absolută cu 5197, 9 mld. lei, și în mărime relativă de 3,3 ori mai mult. Cheltuielile de bază au avut o scădere în anul 2009 față de anul 2008 cu 0,3% și în anul 2015 față de anul 2014, în mărime relativă cu 1,7%.

• Repartizarea cheltuielilor publice în PIB

Din datele prezentate în figura nr. 1 se constată, că cele mai mari repartizări din PIB s-au efectuat în anii 2009 respectiv 6,4%, în anii 2010 și 2021 cu 5,6%, și în anul 2022 cu 6%. În anul 2022, a fost

repartizat din PIB un procent de 1,5% mai mare față de anul 2003, și față de anul 2010, cu un procent de 7,14%.

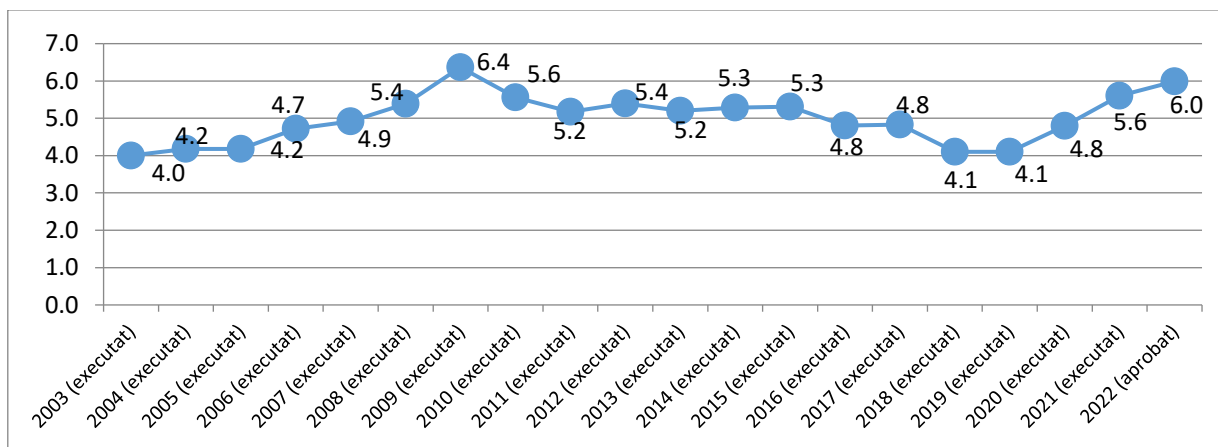


Figura nr.1 Bugetul public național al ocrotirii sănătății, %

Sursa: elaborat de autor

• *Dinamica bugetului public național pentru sănătate*

Din datele prezentate în figura nr. 2 se constată, că valoarea bugetului public național pentru sănătate a avut o evoluție ascendentă, în această perioadă. În anul 2022 față anul 2003 PIB a crescut cu 228081 mln. lei , respectiv de 9,25 ori. Față de anul 2016, PIB în anul 2022 a crescut cu 183814,8 mln. lei, respectiv de 3,56 ori. Față de anul 2021, PIB în anul 2022 a crescut cu 13.800 mln. lei, respectiv de 1,05 ori.

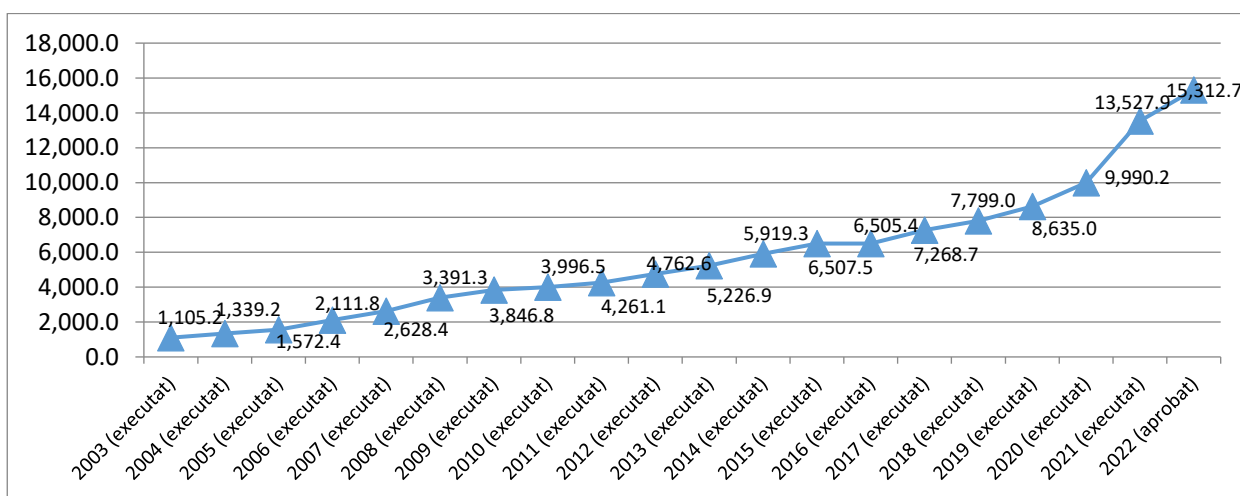


Figura nr.2 Dinamica bugetului public național pentru sănătate, milioane lei

Sursa: elaborat de autor

• *Dinamica cheltuielilor pentru sănătate din bugetul de stat*

Din datele prezentate în figura nr.3 rezultă, că cheltuielile pentru sănătate din bugetul de stat, în perioada 2003-2022, au avut o evoluție ascendentă, astfel:

- în anul 2022 față de anul 2003, cheltuielile pentru sănătate au crescut cu 8497,3 mln. lei, respectiv de 19,8 ori;
- în anul 2022 față de anul 2010, cheltuielile pentru sănătate au crescut cu 6509,3 mln. lei, respectiv de 3,7 ori.

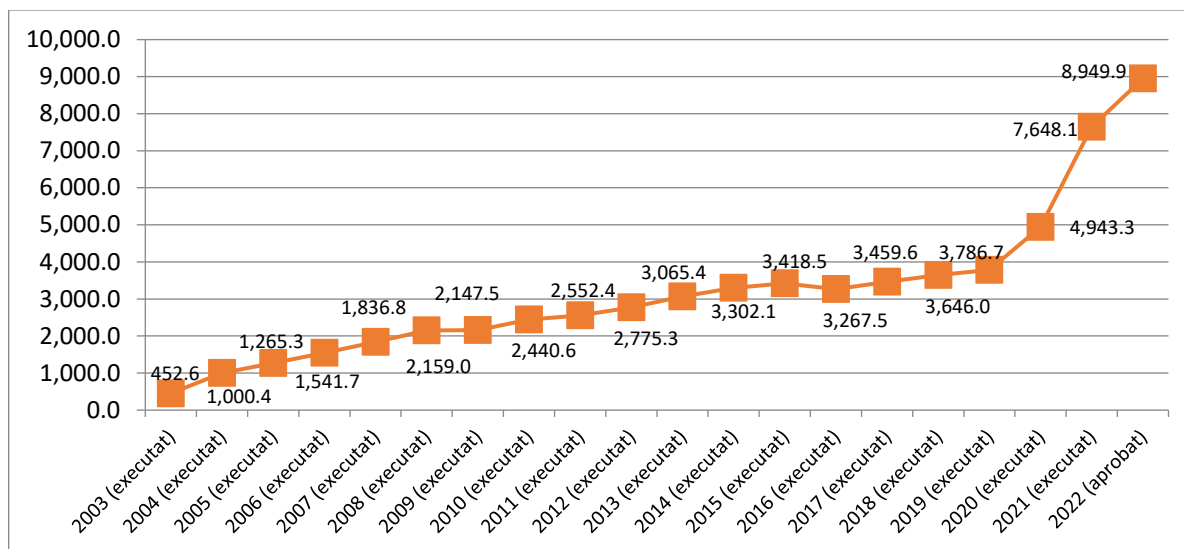


Figura nr.3 Dinamica cheltuielilor pentru sănătate din bugetul de stat, milioane lei

Sursa: elaborat de autor

- *Dinamica cheltuielilor pentru sănătate din bugetele UAT, milioane lei.*

Din datele prezentate în figura nr. 4 rezultă, că cheltuielile pentru sănătate din bugetul UAT, au avut o evoluție descendentă de la valoarea de 641,20 mln. lei în anul 2003, la 147,10 mln. lei în anul 2022, respectiv cu 494,10 mln. lei, deci cu 77%.

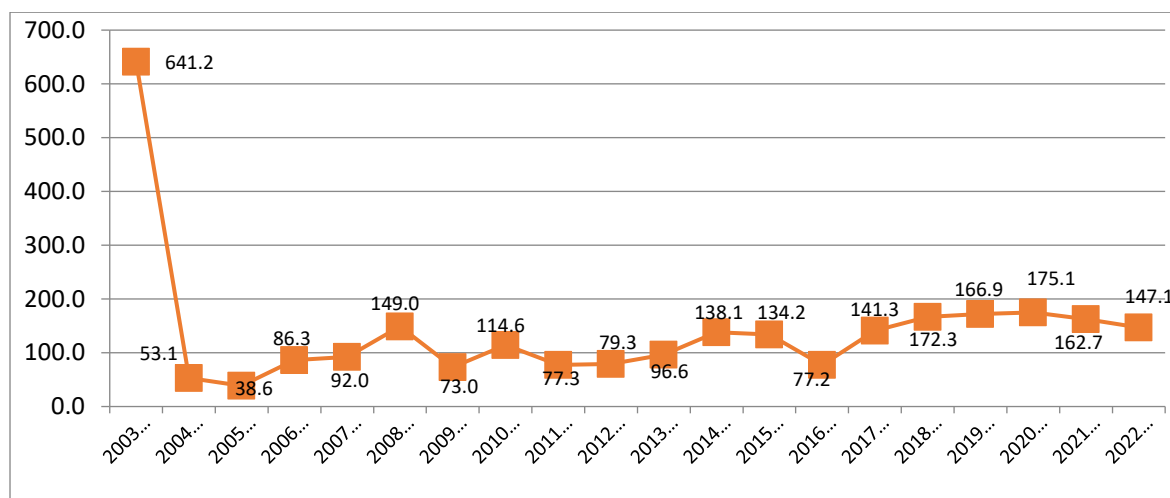


Figura nr. 4 Dinamica cheltuielilor pentru sănătate din bugetele UAT, milioane lei

Sursa: elaborat de autor

Conform datelor din figura nr. 5 rezultă creșterea continuă și constantă a fondurilor asigurărilor obligatorii de asistență medicală pe întreaga durată a perioadei analizate, până la 12,3 miliarde lei în anul 2022. Cea mai însemnată creștere s-a înregistrat în anul 2021 față de anul 2020, majorarea alcătuind peste 3,1 miliarde lei sau peste 37 la sută.

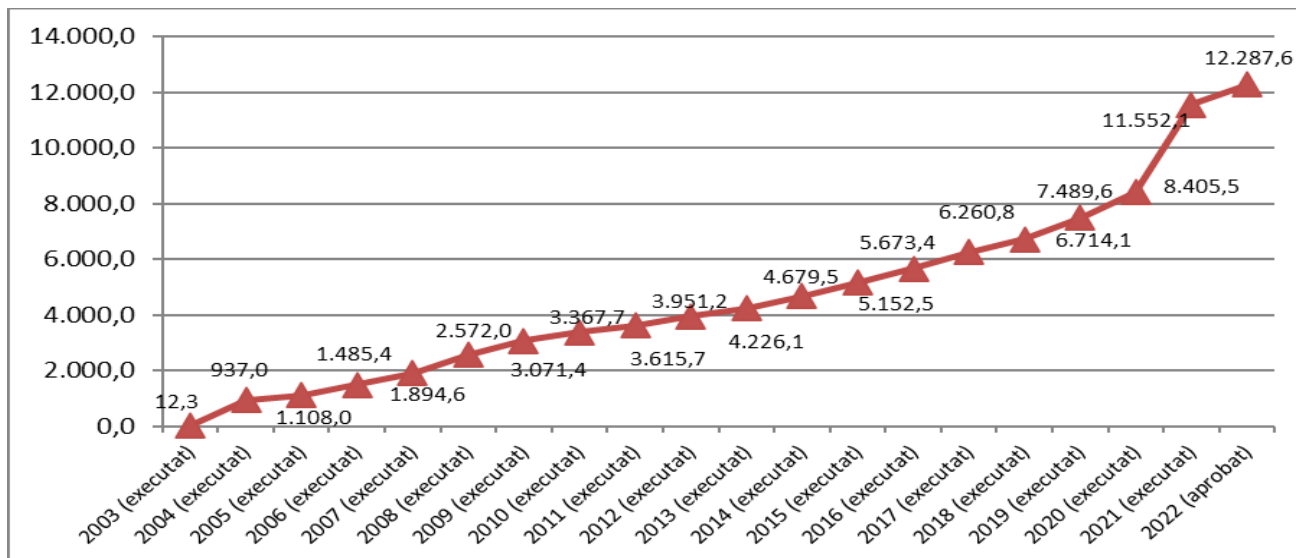


Figura nr. 5 Dinamica fondurilor asigurărilor obligatorii de asistență medicală, miliarde lei
Sursa: elaborat de autor

Creșterea fondurilor asigurărilor obligatorii de asistență medicală s-a datorat creșterii continue a veniturilor CNAM după cum se vede în figura nr.6. Veniturile CNAM s-au majorat de la 3,4 miliarde lei în anul 2010 până la 12,6 miliarde lei în anul 2022, de aproape 3,7 ori sau cu 12,1 miliarde lei în valoare absolută.

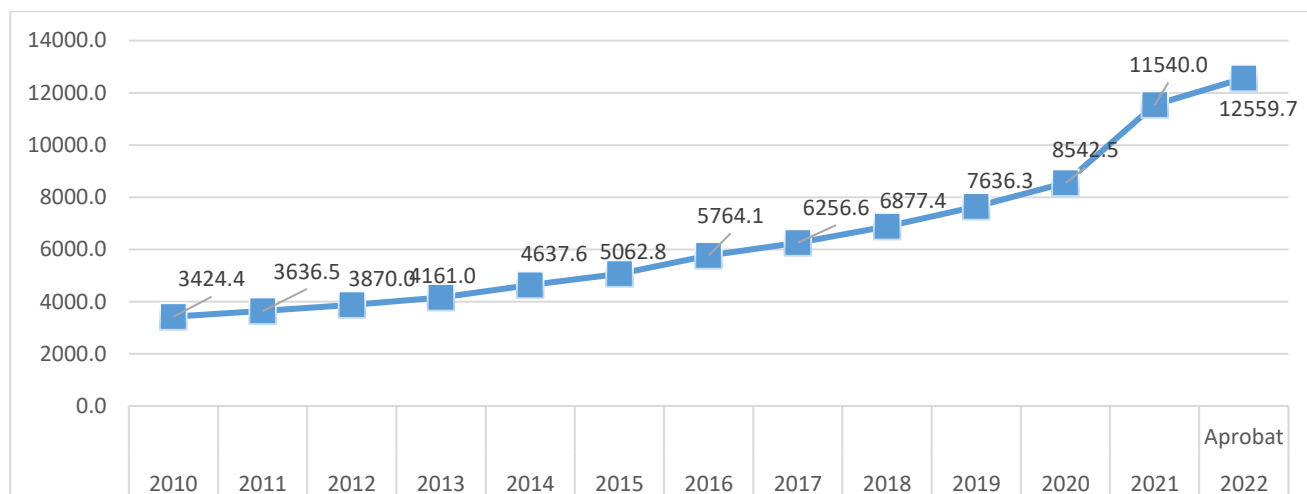


Figura nr. 6 Dinamica veniturilor totale ale CNAM, miliarde, lei
Sursa: elaborat de autor

În figura nr.7 se prezintă dinamica atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor CNAM și scoate în evidență majorarea similară și concomitentă a acestor indicatori.

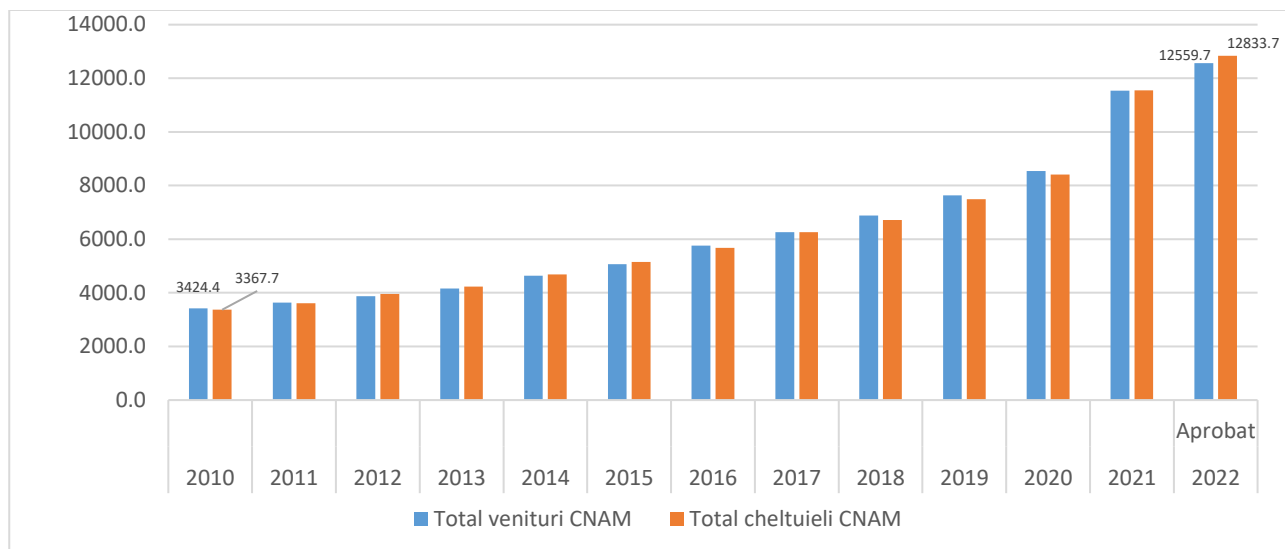


Figura nr.7 Dinamica veniturilor și cheltuielilor totale ale CNAM

Sursa: elaborat de autor

Cauzele creșterii cheltuielilor publice pentru sănătate în ultima perioadă sunt următoarele: creșterea salariilor în administrație, alegerile locale, parlamentare, prezidențiale, pandemia, conflictul din Ucraina, creșterea ratei inflației, riscurile la care a fost supus sistemul național de sănătate (creșterea ratei dobânzii, creșterea cursului de schimb valutar, riscul creșterii prețurilor, riscul scăderii puterii de cumpărare a populației, etc.)

Autorul propune măsuri de reducere a cheltuielilor publice pentru sănătate:

1. Restructurarea unor instituții finanțate de la bugetul public;
 2. Reducerea numărului angajaților bugetari sau redimensionarea numărului și structurii personalului în scopul asigurării unei mai bune utilizări a timpului de muncă și realizării unei eficiențe sporite;
 3. Nivelul înalt al evaziunii fiscale;
 4. Restructurarea instituțiilor medico-sanitare publice;
 5. Optimizarea cheltuielilor în sistemului de sănătate, prin regionalizarea serviciilor spitalicești și crearea unei rețele de spitale funcționale;
 6. Îmbunătățirea nivelului de pregătire profesională a salariaților și valorificarea cât mai eficientă a cunoștințelor și deprinderilor dobândite de aceștia în cadrul stagiilor de formare profesională, etc.
- Realizarea mecanismului de finanțare al sistemului național de sănătate urmărește identificarea factorilor care influențează sistemul de sănătate, grupați în funcție de proveniența lor în factori endogeni (care acționează din cadrul sistemului de sănătate) și factori exogeni (care formează mediul extern al sistemului de sănătate). Deci, se poate realiza un mecanism al mediului intern și un mecanism al mediului extern al sistemului de sănătate.

Factorii de influență asupra mecanismului de finanțare al sistemului național de sănătate din Republica Moldova

Sănătatea populației trebuie să reprezinte un factor cheie de dezvoltare, ca o resursă importantă pe termen mediu și lung, nu ca un domeniu consumator de resurse.

Republica Moldova trebuie să elaboreze Strategia Națională de Sănătate și să realizeze investiții în sistemul de sănătate, în educația pentru sănătate și în infrastructura sanitară modernă.

Direcțiile de acțiune în concordanță cu Strategia de Sănătate ar trebui să fie:

- Plasarea pacientului în centrul sistemului de sănătate;
- Salarizarea adecvată a personalului medical;
- Eficientizarea și depolitizarea managementului din instituțiile din subordinea Ministerului Sănătății;
- Soluționarea rapidă, echitabilă și eficientă a problemelor din sistemul național de sănătate.

Principalii factori de influență asupra mecanismului de finanțare a sistemului național de sănătate din Republica Moldova sunt:

- Evaluarea capacității și funcționalității sistemului de sănătate publică;
- Profesionalizarea managementului programelor naționale de sănătate publică și al unor intervenții specifice (proiecte) de sănătate publică;
- Dezvoltarea și îmbunătățirea permanentă a sistemului de supraveghere, răspuns rapid, adecvat și coordonat la amenințări și riscuri de sănătate publică;
- Încheierea de parteneriate între Ministerul Sănătății, autoritățile administrației locale și organizațiile neguvernamentale (proiecte comune, planuri de acțiune, instruirii, etc.);
- Proiectarea și implementarea de programe pentru informare, creșterea nivelului de educație sanitară în rândul populației;
- Definirea unui set de indicatori de performanță pentru echipa managerială, care să permită aprecierea obiectivă și transparentă a activității și posibilitatea de comparare inter-spitalicească;
- Definirea setului de indicatori pentru monitorizarea performanței îngrijirilor spitalicești, separat pe categorii de spitale, și includerea unor criterii de performanță asociate acestora în mecanismele de contractare a serviciilor medicale spitalicești;
- Extinderea bazei de impozitare pentru contribuțiile de asigurări de sănătate prin stabilirea obligației de plată asupra tuturor veniturilor obținute de persoanele fizice, indiferent de natura acestora;
- Stabilirea de măsuri de protecție financiară pentru persoanele cu venituri reduse care trebuie să achite contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- Promovarea asigurărilor voluntare de sănătate suplimentare și complementare, prin reglementări specifice și campanii de informare;
- Testarea în regim pilot a unor mecanisme inovative de plată, care să răspundă obiectivelor naționale de sănătate (plăți per capita, plăți pe rezultat, plăți pentru servicii de coordonare a îngrijirilor medicale, etc).

Factorii de risc asupra mecanismului de finanțare al sistemului național de sănătate din Republica Moldova

Asupra mecanismului de finanțare a sistemului de sănătate din Republica Moldova, acționează următorii factori de risc:

- Lipsa digitalizării sistemului național de sănătate, prin dezvoltarea sistemului informatic;
- Alocarea resurselor care nu se realizează pe baza unor analize de impact sau pe baza unor studii de cost-eficiență și nu este bazată pe criterii transparente;
- Gestionarea forței de muncă din sectorul național de sănătate (numărul de medici și cadre medii sanitare raportat la populație este mult inferior mediilor europene);
- Exodul medicilor și al cadrelor medii sanitare în țările din UE;
- Spitalele de stat nu au un cadru legislativ clar și un model operațional clar pentru a furniza servicii medicale finanțate/rambursate prin asigurarea voluntară de sănătate;
- Creșterea costurilor cu indemnizațiile pentru incapacitatea temporară de muncă, ca urmare a creșterii numărului de concedii medicale;
- Neconcentrarea investițiilor în sănătate pe cele două obiective primordiale: cost-eficiență și sustenabilitatea sistemelor de sănătate;
- Inegalitățile generate de aprobarea investițiilor în sănătate de zone geografice sau de apartenența la un anumit grup social;
- Resurse umane insuficient calificate de cunoaștere a limbii engleze pentru a achiziționa informații privind evoluția tehnologică, precum și a utiliza calculatorul;
- Reorganizarea structurii spitalelor pe criterii de performanță în vederea reducerii costurilor fixe (secții, compartimente, laboratoare, servicii, ambulatoriu, structuri auxiliare, încadrarea cu personal, etc.);
- Lipsa sistemului de indicatori de eficiență la nivel macro aprobați, care să poată fi măsurați și urmăriți cu ușurință în sistemul de sănătate din Republica Moldova;

- Lipsa concurenței la selectarea finanțatorului;
- Lipsa transparenței a sistemului de monitorizare a programelor și contractelor, care să poată urmări la orice moment care este costul total, ce contracte se semnează și când;
- Elaborarea bugetului fără a fi evaluate necesitățile reale ale instituțiilor din subordinea Ministerului Sănătății.

Informațiile și concluziile celor două diagnostice, factorii de influență și factorii de risc asupra mecanismului de finanțare al sistemului de sănătate, vor fi sintetizate în cadrul analizei SWOT în care sunt prezentate principalele oportunități și riscuri specifice mediului extern al sistemului de sănătate și punctele forte și slabe ale sistemului, cât și capacitatea acestuia de a-și valorifica punctele forte și oportunitățile și de a face față riscurilor și de a-și remedia punctele slabe.

Analiza SWOT a mecanismului de finanțare al sistemului de sănătate din Republica Moldova

Puncte tari –S-	Puncte slabe –W-
<ul style="list-style-type: none"> - Creșterea substanțială a cheltuielilor destinate finanțării ocrotirii sănătății; - Creșterea cheltuielilor din fondurile AOAM ; - Creșterea treptată a primelor de asigurare obligatorie; - Modernizarea instituțiilor medicale și a echipamentelor; - Donatorii internaționali în realizarea programelor/ proiectelor de finanțare naționale; - Cadru de parteneriat cu donatorii internaționali; - Îmbunătățiri privind acoperirea cu asigurări obligatorii de asistență medicală; - Cursuri pentru îmbunătățirea capacității manageriale; - Folosirea eficientă a resurselor sistemului de sănătate; - Urmărește rezolvarea problemelor de sănătate ale comunității; 	<ul style="list-style-type: none"> - Digitalizarea mecanismului de finanțare a sistemului de sănătate - Remunerarea neatractivă a angajaților în sectorul public în comparație cu sectorul privat și alte sectoare; - Distribuția geografică neuniformă a resurselor medicale; - Lipsă strategii de îmbunătățire a managementului calității; - Instruiri specializate în domeniul finanțelor, statisticii, economie, etc.; - Deficit de resurse umane - Parteneriate publice-private la prestarea serviciilor de sănătate auxiliare; - Colaborarea intersectorială; - Implementarea programelor naționale în sectorul sănătății; - Conectarea mecanismelor de plată cu calitatea serviciilor medicale; - Lipsa instrumentelor reale și a criteriilor clinice și economice pentru acreditarea instituțiilor MS, bazate pe practica internațională; - Lipsă transparență în monitorizarea contractelor de achiziții pentru medicamente și dispozitive medicale; - Lipsa sistemului informațional integrat în sănătate; - Colaborarea cu alte sectoare, inclusiv cu sectorul privat și societatea civilă; - Asigurarea resurselor adecvate în sistem (financiare, umane, instituționale și materiale); - Rolul managerilor în asumarea responsabilității pentru calitate și eficiență; - Lipsă sistemului informațional de date centrat pe date de calitate și sigure, în instituțiile Ministerului Sănătății.
Oportunități –O-	Amenințări –T-
<ul style="list-style-type: none"> - Sporirea participării statului la finanțarea sistemului sănătății; 	<ul style="list-style-type: none"> - Protecția de riscurile financiare;

<ul style="list-style-type: none"> - Dotarea cu echipamente moderne a instituțiilor Ministerului Sănătății; - Restructurarea informațională cu scopul de a asigura accesul populației la servicii de calitate; - Îmbunătățirea protecției financiare a sistemului național de sănătate; - Investiții în calitatea serviciilor din sănătate; - Îmbunătățirea transparenței de utilizare a resurselor financiare; - Consolidarea sistemelor informaționale; - Eliminarea barierei financiare și de altă natură, pentru a avea acces la servicii eficiente; - Consolidarea capacităților și crearea stimulentei pentru a presta servicii eficiente, echitabile și de o calitate înaltă; - Redirecționarea mecanismelor de achiziții și serviciile de contractare spre obiectivele de o mai bună accesibilitate, calitate și eficiență; - Monitorizarea transparenței și promovarea controlului public; - Regionalizarea serviciilor spitalicești cu amplasare optimă a tuturor tipurilor de spitale pe criterii de îndeplinire a obiectivelor; - Crearea mecanismelor de protecție a pacienților în raport cu prestatorii de servicii și a unui cadru concurențial adecvat. 	<ul style="list-style-type: none"> - Migrația specialiștilor în alte țări dezvoltate din Europa; - Motivația joasă a resurselor umane; - Corupția și conflicte de interese; - Situația politică din țară; - Atitudini neprietenoase în instituțiile Ministerului Sănătății; - Starea fizică a spitalelor (infrastructură învechită); - Absența indicatorilor în îngrijirea ambulatorie specializată; - Motivarea medicilor de familie de a rămâne în sistem; -strategie clară și incoerentă privind îmbunătățirea calității serviciilor;
--	---

Sursa: elaborată de autor

Câmpul informațional de funcționare a mecanismului de finanțare al sistemului național de sănătate grupează informațiile de diferite dimensiuni pe următoarele destinații: socială, economică și medicală. În acest context, trebuie să se creeze o transparență a mecanismului de finanțare al sistemului național de sănătate, prin centralizarea și publicarea informațiilor luând în considerare standardele europene și a Organizației Mondiale a Sănătății.

Concluzii. Modelul de finanțare al sistemului de sănătate din Republica Moldova de tip Bismarck a corespuns condițiilor economice ale țării, iar obiectivele reformei au fost în mare parte realizate. Odată cu asigurarea obligatorie de asistență medicală au fost introduse bazele unei economii de piață în domeniul sănătății, prin modificarea mecanismului de finanțare și contractare a prestatorilor de servicii medicale [2]. În rezultat distribuția riscului în sistemul de sănătate a fost îmbunătățită, resursele au fost alocate mai echitabil, cheltuielile guvernului pentru sănătate au devenit mai bine aliniate cu garanțiile de beneficii și prioritatea acordată sectorului sănătății de către Guvern a crescut substanțial. Totuși, aceste măsuri care în linii mari s-au axat pe arhitectura care stă la baza mecanismului de finanțare al sistemului de sănătate mai trebuie transpuse într-o performanță mult mai bună la nivel de sector a indicatorilor esențiali.

Principiile de acumulare a resurselor financiare și procurare a serviciilor de asistență medicală introduse în Republica Moldova în anul 2004, adică colectarea centralizată a finanțelor publice pentru asistența medicală cu un singur colector național de fonduri și un singur cumpărător de servicii de asistență medicală, s-au dovedit a fi efective în îmbunătățirea echității în alocarea resurselor în cadrul sistemului de sănătate pentru multe persoane asigurate care accesează servicii de asistență medicală.

O preocupare majoră pentru factorii de decizie este nivelul înalt de cheltuieli catastrofale pentru sănătate, fapt ce rămâne un domeniu de politici în care sunt necesare mai multe inovații și preluarea experiențelor internaționale.

În urma analizei cheltuielilor publice pentru ocrotirea sănătății în perioada 2003-2022, autorul a constatat, că aceste cheltuieli au avut o evoluție oscilatorie, cu creșteri și reduceri. Astfel, în anul 2022 față de anul 2003, au crescut cu 7136,4 mld. lei (modificare absolută), respectiv de 23,5 ori mai mult, în mărime relativă. Aceași evoluție a avut loc și în anul 2022 față de anul 2010, când a crescut în mărime absolută cu 5197, 9 mld. lei, și în mărime relativă de 3,3 ori mai mult. Cheltuielile de bază au avut o scădere în anul 2009 față de anul 2008 cu 0,3% și în anul 2015 față de anul 2014, în mărime relativă cu 1,7%.

Cauzele creșterii cheltuielilor publice pentru sănătate în ultima perioadă sunt următoarele: creșterea salariilor în administrație, alegerile locale, parlamentare, prezidențiale, pandemia, conflictul din Ucraina, creșterea ratei inflației, riscurile la care a fost supus sistemul național de sănătate (creșterea ratei dobânzii, creșterea cursului de schimb valutar, riscul creșterii prețurilor, riscul scăderii puterii de cumpărare a populației, etc.)

Astfel, autorul propune măsuri de reducere a cheltuielilor publice pentru sănătate:

1. Restructurarea unor instituții finanțate de la bugetul public;
2. Reducerea numărului angajaților bugetari sau redimensionarea numărului și structurii personalului în scopul asigurării unei mai bune utilizări a timpului de muncă și realizării unei eficiențe sporite;

3. Nivelul înalt al evaziunii fiscale;

4. Restructurarea instituțiilor medico-sanitare publice;

5. Optimizarea cheltuielilor în sistemului de sănătate, prin regionalizarea serviciilor spitalicești și crearea unei rețele de spitale funcționale;

6. Îmbunătățirea nivelului de pregătire profesională a salariaților și valorificarea cât mai eficientă a cunoștințelor și deprinderilor dobândite de aceștia în cadrul stagiilor de formare profesională, etc.

Formarea mecanismului de finanțare în sistemul de sănătate în Republica Moldova adițional independent, relativ protejat de imixtiunile arbitrare ale unor instituții centrale, de posibile sechestrări în folosul statului, a permis creșterea garantată și continuă a volumului de servicii medicale prestate populației, iar în multe cazuri a condiționat păstrarea și dezvoltarea infrastructurii medicale [2].

Totodată, în lucrarea dată autorul a prezentat factorii de influență și factorii de risc asupra mecanismului de finanțare din Republica Moldova, precum și avantajele și dezavantajele acestuia.

Guvernul Republicii Moldova trebuie să elaboreze Strategia Națională de Sănătate și să realizeze investiții în sistemul de sănătate, în educația pentru sănătate și în infrastructura sanitară modernă, să monitorizeze Obiectivele de Dezvoltare Durabilă din Agenda 2030 cu tangență la sănătatea populației, să îmbunătățească colectarea, evidența și analiza datelor statistice privind cheltuielile de sănătate de către instituțiile publice responsabile, pentru luarea deciziilor oportune în vederea creșterii veniturilor și raționalizării cheltuielilor.

În final, Republica Moldova a demonstrat că poate fi un lider global în reformele sistemului de sănătate și în special în reformele finanțării în sănătate, îndeosebi în contextul atingerii acoperii universale și fiind gata să abordeze în mod direct orice provocare majoră.

Bibliografia

1. BUDIANSCHI, D., PÎNTEA, D., CIOCANU, M., MORGOCI, S., SAVVA, T. *Eficiența și transparența sistemului de sănătate din Republica Moldova*. [online]. Chișinău: Expert- Grup, Centru Analitic Independent, 2018. 68 p. [citat 02.02.2023]. Disponibil:; https://www.expertgrup.org/media/k2/attachments/Eficienya_ui_transparenya_sistemului_de_sInItate_din_R_epublica_Moldova.pdf;

2. EȚCO, E., BUGA, M., CIOCANU, M., DAMAȘCAN, G., URSU, P. *Asigurarea obligatorie de asistență medicală din Republica Moldova: realizări și perspective*. Chișinău: „Epigraf” SRL, 2011. 431 p. ISBN 978-9975-109-69-7.

**АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ**

**ACTUAL PROBLEMS OF ACCOUNTING AND TAXATION OF FOREIGN
ECONOMIC ACTIVITY IN RUSSIA**

CZU: [657:336.22]:339.9(470+571)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.23>

Т. В. ВОРОНЧЕНКО,

*доктор экономических наук, профессор, Российская таможенная академия, Россия,
e-mail: vtv15@mail.ru*

Аннотация. В статье представлены результаты исследования актуальных проблем учета и налогообложения внешнеэкономической деятельности в современных кризисных условиях развития мировой торговли. Автором уточнены понятия внешнеэкономической и внешнеторговой деятельности и сформулированы их основные характеристики. Особое внимание уделено анализу и оценке проблем осуществления внешнеторговых операций Россией и другими странами-членами ЕАЭС в условиях возникновения внутренних и внешних вызовов и угроз, а также их учета и налогообложения. Предложены пути их решения путем максимального использования новаций, предусмотренных российском учетным и налоговым законодательством и внедрения на практике специальных мер, принятых правительством в поддержку всех участников внешнеторговых отношений в целях повышения эффективности и результативности их деятельности и выхода страны из кризиса.

Ключевые слова: внешнеэкономическая и внешнеторговая деятельность, учет, налогообложение, учетная и налоговая политика, импорт, экспорт, кризис, санкции, гармонизация.

Abstract. The article presented the results of the study of current problems of accounting and taxation of foreign economic activity in the current crisis conditions of the development of world trade. The author clarified the concepts of foreign economic and foreign trade activities and formulated their main characteristics. Special attention is paid to the analysis and assessment of the problems of foreign trade operations by Russia and other EAEU member states in the context of internal and external challenges and threats, as well as their accounting and taxation. The ways of their solution are proposed by maximizing the use of innovations provided for by the Russian accounting and tax legislation and the implementation in practice of special measures taken by the government in support of all participants in foreign trade relations in order to increase the efficiency and effectiveness of their activities and the country's recovery from the crisis.

Keywords: foreign economic and foreign trade activities, accounting, taxation, accounting and tax policy, import, export, crisis, sanctions, harmonization.

Внешнеэкономическая деятельность (далее - ВЭД) - важнейшая составляющая экономики любого государства, включающая внешнеторговую деятельность (далее - ВТД), международное разделение труда и производственную кооперацию, международное инвестиционное сотрудничество, валютные и финансово-кредитные операции, а также сотрудничество с международными организациями. Одним из самых распространенным направлением ВЭД и наиболее развитой формой международных экономических отношений является ВТД, представляющая собой обмен товарами и услугами между разными странами, обусловленный всеобщей интернационализацией хозяйственной жизни и интенсификацией международного разделения труда, глобализацией мировой экономики и необходимости решения проблем оптимизации налогообложения путем ее международной гармонизации. Специфика ВЭД, обусловленная внешним характером взаимодействия стран и их союзов посредством внешнеторговых операций, оказывает значительное влияние на организацию учета и налогообложения ее участников и способствует возникновению многих правовых, методических и практических проблем, которые усугубляются в условиях кризиса. Для их

решения необходимы современные учетные и налоговые системы, представляющие собой «совокупность структурированных, взаимодействующих теоретических, правовых, организационных, методических и практических элементов, ориентированных на соблюдение законодательных норм и выполнения целей, функций и задач предпринимательства и государства на любом этапе его социально-экономического развития, включая кризисных» [1]. В России учет всех фактов хозяйственной жизни компаний, занимающихся ВЭД, регулируется действующими, в настоящее время, законодательными актами и нормативно-правовыми документами. Прежде всего это, Закон «О бухгалтерском учете» № 402 от 6 декабря 2011 г., федеральные стандарты бухгалтерского учета, положения по бухгалтерскому учету, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, методические указания и рекомендации профильных министерств и ведомств.

В то же время, учитывая специфику внешнеэкономических операций, включая внешнеторговых сделок, осуществляемых между резидентами и нерезидентами Российской Федерации, стран-членов Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС) и третьих сторон, следует отметить также и специфику бухгалтерского учета и налогообложения таких операций. С этой целью, при формировании учетной политики и разработке рабочего плана счетов организации, как правило, предусматривают развернутую систему аналитических счетов, призванная учитывать отдельные виды операций, осуществляемых в рамках ВЭД в двух видах валютах: российской и иностранной. Для этих целей, в рабочий план счетов, добавляются субсчета первого, второго, третьего порядка и т.д., с учетом разнообразности участвующих стран, резидентов, валют, сделок и других особенностей этой деятельности. Такая детализация рабочего плана счетов служит важным методическим инструментом финансового, управленческого и налогового учета, позволяющего производить комплексный анализ деятельности организации и обеспечивать прозрачность ее отчетности, достигать высокого уровня качества систем аналитического учета и внутреннего контроля и аудита.

Другая особенность бухгалтерского учета ВЭД касается издержек обращения, которые отражаются в бухгалтерском учете на основании первичных учетных документов, к которым относятся, как разработанные организацией, утвержденные в учетной политике, так и унифицированные документы, составляющиеся в момент или сразу после совершения факта хозяйственной жизни. В частности, для отражения в учете поступления импортных товаров формируется бухгалтерская справка с приложением расчета таможенной стоимости, предстоящей к признанию при принятии товаров на основе данных декларации на товары.

Особенностью учета ВЭД является также и то, что учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, организации должны вести в рублях по правилам, установленным законом о бухгалтерском учете и конкретизированным в ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Таким образом, специфика учета внешнеторговых операций вызывают необходимость:

- соблюдения требований нормативно-правовых актов по учету операций в рамках ВЭД;
- осуществления учета в рублях и иностранной валюте и отражения курсовых разниц;
- формирования рабочего плана счетов с учетом особенностей операций в рамках ВЭД;
- введения развернутой аналитической системы с помощью дополнительных субсчетов;
- ведения аналитического учета по контрактам, партиям, вида и формы сделки и т.д.;
- формирования учетной политики по видам и направлениям внешнеторговых операций;
- организации внутреннего контроля экспортных и импортных поставок;
- организации аналитического учета затрат и финансовых результатов по видам ВЭД;
- составления отчетности с учетом специфики внешнеторговых операций;
- формирования информации по сделкам ВЭД для принятия управленческих решений.

Наряду с особенностями учета внешнеторговых операций в рамках ВЭД, предусмотрен также особый порядок налогообложения перемещения товаров через российскую границу (выполнения работ, оказания услуг). Порядок налогообложения импортных и экспортных

операций установлены Налоговым кодексом Российской Федерации (далее - НК РФ) [2; 3]. Так, главами 21 «Налог на добавленную стоимость», 22 «Акцизы» и 25 «Налог на прибыль» установлены: порядок помещения товаров под таможенные процедуры и обложения НДС и акцизов при импорте и экспорте, применения налоговых ставок и налоговых вычетов, формирования налоговой базы в отношении налогов, предусмотренных в рамках ВЭД. Это касается статей: 151 «Особенности налогообложения при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, вывозе товаров с территории Российской Федерации», 164 «Налоговые ставки», 165 «Порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов», 172 «Порядок применения налоговых вычетов при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, особенности возмещения экспортного НДС» и других.

Статьями 184 - 186 главы 22 «Акцизы» НК РФ установлен порядок освобождения от налогообложения при реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации при экспортных операциях. Эти статьи предусматривают особенности порядка налогообложения при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу ЕАЭС, а также специфику взимания акциза при ввозе и вывозе подакцизных товаров Союза.

Наряду с особенностями учета и налогообложения внешнеторговых операций, осуществляемых в рамках ВЭД российскими организациями и зарубежными странами в целом, существует также специфика учета товарных операций, осуществляемых государствами - членами ЕАЭС (Россией, Белоруссией, Казахстаном, Кыргызстаном и Арменией), в отношении которых, в частности, не предусмотрен таможенный контроль и не взимаются таможенные пошлины и сборы. Порядок уплаты косвенных налогов (налога на добавленную стоимость (далее – НДС) и акцизов при поставке товаров (работ, услуг) между указанными государствами регулируется Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложением № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе (далее – Договор о ЕАЭС), заключенному в Астане 29 мая 2014 г.) (далее - Протокол о косвенных налогах) [4]. В результате его принятия и имплементации, при осуществлении налогового учета ВЭД в рамках ЕАЭС нормы, отраженные в Протоколе о косвенных налогах, не вступают в противоречие с нормативными правовыми актами России по взиманию косвенных налогов. Следует отметить, что на первых этапах евразийской интеграции, в рамках ЕврАзЭС и Таможенного союза, применялся особый правовой режим взимания НДС и акцизов, основанный на международных соглашениях и на национальном законодательстве государств - членов Союза, но, существовавшие коллизии национальных законодательств, приводили к двойному налогообложению и/или к дискриминации в данной сфере. В этой связи, проводимая в настоящее время, государствами-членами ЕАЭС, национальная политика, нацеленная на совершенствование правового регулирования налогообложения, продолжается в формате ЕАЭС, охватывая широкий круг вопросов, возникающих в сфере взимания налогов. В то же время, действующая редакция Договора о ЕАЭС не содержит принципов согласованной политики в сфере налогообложения и не предусматривает компетенция ЕАЭС в этой области. Наоборот, подчеркивается самостоятельность государств – членов ЕАЭС в выборе направлений, форм и порядка гармонизации налогового законодательства, поэтому решению вопросов налоговой гармонизации препятствует много обстоятельств.

Учитывая сложность общественных отношений, возникающих в сфере гармонизации налогового законодательства, сопряженную с обеспечением фискальных интересов государств, уместным было бы создание в системе органов ЕАЭС специальной структуры, которая обеспечивала бы на первом этапе, налоговую гармонизацию, устраняя существующие коллизии в национальных налоговых законодательствах, а, в перспективе, координирующая и распространяющая положительный опыт на все члены ЕАЭС.

В данном контексте, наряду с тем, что государства-члены ЕАЭС должны осуществлять свою налоговую политику, таким образом, чтобы не нарушать условия конкуренции, не препятствовать свободному перемещению товаров, работ, услуг на уровне ЕАЭС, «они должны продолжать работу в направлении гармонизации национальных законодательств, касающихся прямого и косвенного налогообложения на основе многочисленных общих черт, обусловленных историческими предпосылками, а также, наблюдающейся, в настоящее время, на евразийском интеграционном пространстве общей тенденции к сближению и унификации национальных налоговых систем, с целью создания полноценного общего рынка товаров, капитала и рабочей силы и равных конкурентных условий экономической деятельности во всех государствах-членах ЕАЭС» [5].

Согласно ст. 7 ч. 1 НК РФ «нормы международных соглашений имеют приоритет перед иными статьями НК РФ, если в международном договоре Российской Федерации, в котором содержатся положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила» [2]. Такие правила содержатся, например, в двусторонних международных договорах Российской Федерации об избежании двойного налогообложения, заключенных с более 85 странами, например такие, как Соглашение между Правительством РФ и Правительством Австралии от 7 сентября 2000 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы», Договор между Россией и США от 17 июня 1992 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» и др.

Как вытекает из названия указанных документов, они направлены, прежде всего, против одного из наиболее распространенных способов уклонения от налогообложения - использования льготных юрисдикций или оффшорных зон. Реализация уклонения от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций возможна на основании законодательства стран, которые частично или полностью освобождают от налогообложения организации, принадлежащие иностранным лицам. Для решения проблемы использования оффшорных зон необходима совместная деятельность по сокращению объемов перемещения капитала в данные зоны, а также детальное регламентирование порядка и особенностей перемещение средств в данные зоны в законодательстве страны и на международном уровне. Существование схем ухода от налогообложения участников ВЭД оказывает отрицательное воздействие не только на налоговых органах, как органах ответственных за пресечение нарушений налогового законодательства, но и на экономике страны, в виде недополученных средств государственного бюджета и невыполнению обязательств государства перед своими гражданами. В этой связи, необходима доработка положений законодательства на основе уже накопленного российского и зарубежного опыта.

Относительно российского опыта, стоит отметить тенденцию введения дополнительного критерия «налогового резидентства» для признания юридического лица налогоплательщиком в России и налоговой привязки доходов иностранных лиц к территории РФ не только при ведении деятельности через филиалы, представительства, но и через место управления, - если решения по иностранной компании принимаются на российской территории.

Общемировыми тенденциями совершенствования налогообложения ВЭД, выступают: борьба с офшорами; снижение налоговой нагрузки для компенсации кризисных явлений, модернизация порядка взимания налогов и увеличение ставок по некоторым из них и взаимодействие, прежде всего, информационное, в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Таким образом, анализ российских и общемировых направлений совершенствования налогообложения ВЭД позволяет сделать вывод о том, что они схожи, что обусловлено, главным образом тем, что существует тенденция гармонизации налоговых систем разных стран для эффективного осуществления международной экономической деятельности.

В то же время, в условиях, когда мир сталкивается с новыми глобальными вызовами, например, вирусными инфекциями, которые охватывают в тот или иной период разные страны

и особенно, в такой глобальной ситуации, связанной с COVID-19, охватившей более 200 стран с числом заболевших, превышающим 4 млн. человек, возникают процессы, разрушительно влияющие на экономику, снижающие производительность труда и потребительский спрос, нарушающие действия фундаментального рыночного закона спроса и предложения и др.

По оценкам Всемирного банка, глобальная пандемия COVID-19 обошлась современной экономике в 3 трлн. долл. США. По данным Oxford Economics пандемия коронавируса вызвала глубокую рецессию в мировой экономике уже в первой половине 2020 года. Уже в первом квартале мировой ВВП упал на 2%. В России только за апрель 2020 федеральный бюджет недополучил 1 715,6 млрд руб., что составляло 31,4%, снижение по налогу на прибыль организаций составило 40,8%, по НДС - 40,8%. На 25% снизилась выручка компаний розничной торговли, более 36% компаний не работали [6; 28].

Смягчить последствия эпидемии можно было только принятием серьезных организационных и, особенно, финансовых мер, включая налоговых. Для этого был обобщен опыт лучших мировых практик, способствующих стабилизации сложившейся ситуации. В частности, было принято во внимание, что Китай снизил налоги на малый и средний бизнес, освободил от НДС стоимость онлайн-компаний, компенсировал выплаты по зарплатам в период простоя, страховые выплаты по безработице за счет средств фонда социального страхования, повысил ставки возмещения НДС при экспорте. Аналогичной политики придерживался Гонконг, сократив некоторые налоги и оплатив один месяц аренды для малоимущих и оказав поддержку жителям старше 18 лет по 10 тысяч гонконгских долларов. Корея выделило средства на единовременные выплаты 14 миллионам домохозяйств с уровнем дохода ниже среднего. Японией были выделены на поддержку малых и средних предприятий значительные средства в виде прямых субсидий и налоговых каникул. Кроме того, выдавались прямые субсидии пострадавшему бизнесу и населению, которые не облагаются налогами.

В арсенале помощи бизнесу и населению практически у всех стран Евросоюза были прямые гранты, выборочные налоговые льготы и субсидии. Так в Италии все самозанятые граждане получили безналоговое единовременное пособие в размере 600 евро в марте, а предприятия, с доходом ниже 2 млн. евро, получили налоговые каникулы. Испания объявила шестимесячный мораторий на налоги для малого и среднего предпринимательства и самозанятых на 14 млрд. евро. Германия применила пакет финансовой помощи на общую сумму около 750 млрд евро для смягчения последствий пандемии для экономики. Франция отсрочила уплату корпоративного налога на прибыль и взносов в систему социального обеспечения для фирм и предпринимателей, создала фонд солидарности для поддержки микропредприятий с проблемами денежных потоков и самозанятых, приостановила штрафы за задержки платежей, выплатила компенсация в размере 1 500 евро в месяц при обороте менее 1 млн. евро и его падении более, чем на 70%, оплатила счета за газ и электроэнергию для МСП.

Великобритания выплатила самозанятым налогооблагаемый грант в размере 80% их среднемесячной прибыли за последние три года - до 2 500 фунтов стерлингов в месяц, отложила налоговые платежи на сумму более 30 млрд фунтов стерлингов до конца года и др.

В Венгрии сферы экономики, наиболее пострадавшие от пандемии были освобождены от уплаты взносов на социальное обеспечение. Греция предоставила единовременную денежную выплату в апреле 2020 г. в размере 800 евро гражданам, потерявшим работу или вынужденным уйти в отпуск в связи с приостановкой деятельности предприятия, ввела отсрочку в выплате налогов, в т.ч. НДС, или снижение на четверть процентной ставки в случае, если компания желает своевременно осуществить налоговые платежи.

Кроме общих для большинства стран мер, Австралия применила специфическую меру - введение 15-месячного инвестиционного стимула для поддержки инвестиций в бизнес и экономического роста в краткосрочной перспективе за счет ускорения амортизационных отчислений. Новая Зеландия увеличила порог предварительного налога с 2,5 до 5 тыс. долларов в 2019 году и амортизации для небольших активов с 500 до 1 тыс. долларов и до 5

тыс. долларов в 2020 году и др. [6; 27-28].

Для поддержки бизнеса и граждан и устранения последствий пандемии коронавируса, Россия приняла множество антикризисных мер, утвержденных Федеральным законом от 1 апреля 2020 г. № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [7].

Таким образом, все страны использовали как налоговые методы поддержки бизнеса и населения, так и прямое субсидирование. Среди налоговых методов популярными были налоговые кредиты, отсрочки уплаты и отмена налогов, особенно, отчислений в социальные фонды. Последствия пандемии для мировой экономики ощущаются и в настоящее время, и все страны применяют новые налоговые меры, призванные поддержать бизнес и население.

Следует, к сожалению, отметить, что пандемия оказалась не единственным явлением, оказавшим отрицательное влияние на мировую и, особенно, российскую экономику. Так, в связи с введением в 2014 году и усилением с 2022 года санкций в отношении России под ударом оказались все виды и направления национальной безопасности страны и, прежде всего, экономическая безопасность государства. Экономические связи со многими странами, выработанные за многие годы на международном рынке товаров и услуг, труда и капиталов, стали прерываться или значительно сокращаться. Национальные и региональные ведомства отдельных стран и их союзов, межправительственные организации приостановили сотрудничество с российскими организациями и/или разорвали ранее заключенные соглашения и договоры. Российское правительство также ввело ограничения в сотрудничестве с зарубежными партнерами из стран, поддержавших санкции против России и совершающих недружественные действия в отношении российских юридических и/или физических лиц. Данные обстоятельства привели к возникновению проблем в сфере предпринимательства и усугубили возникшие в последнее время риски и угрозы экономической безопасности. В связи с этим, возникла необходимость выработки новых подходов к реализации внутренней и внешней социально-экономической политики и введении мер поддержки бизнеса и граждан. Для реализации мер поддержки и придания им юридической и практической силы, было принято ряд законов, постановлений Правительства и некоторых ведомственных документов, содержащих перечень таких мер, их особенности и рекомендации по применению (табл. 1)¹³.

Таблица 1

Меры налоговой поддержки российского предпринимательства в сфере внешнеэкономической деятельности в период 2022-2024гг. [8].

Меры поддержки	Сущность, правовая основа и особенности применения мер налоговой поддержки
Налог на прибыль организаций	
Установка новых необлагаемых доходов по налогу на прибыль 2022г.	- для иностранных организацией или иностранных граждан, принявших решение о прощении долга, требование, которое первоначальный контрагент налогоплательщика уступил таким иностранным организациям или иностранным гражданам в период с 01.01.2022 по 31.12.2022 г.
Увеличение порога с 60 до 120 млн. руб. по контролируемым сделкам между взаимозависимыми лицами	Не будут признаны контролируемые сделки между взаимозависимыми лицами, по которым одна их сторон применяет инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль организаций и доходы, по которым признаются с 01.01.22 г. по 31.12.24 гг.
Установка нового способа учета курсовых разниц в доходах и расходах. Унификация порядка признания курсовых разниц по обязательствам и требованиям с 2023 года	- только на дату прекращения/исполнения требований и обязательств, выраженных в иностранной валюте за исключением авансов по доходам (положительной курсовой разницы) и по расходам (отрицательной курсовой разницы), возникших в 2022-2024 гг. при дооценке и уценке требований и обязательств Отрицательные и положительные курсовые разницы признаются в целях налогообложения прибыли только по мере прекращения (исполнения) соответствующих требований (обязательств).
Выплата дивидендов	- иностранным компаниям и физическим лицам - нерезидентам РФ, облагаются налогом по ставке 15% с учетом норм международных соглашений.
НДС	

¹³ Составлено автором по данным, содержащимся в законодательных актах и иных нормативно-правовых документах, представленных в «Списке использованных источников» и в табл. 1.

**INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE ON ACCOUNTING ISCA 2023
APRIL 6-7, 2023, CHISINAU, REPUBLIC OF MOLDOVA**

«Ввозной» НДС	Постановлением Правительства РФ от 27.05.2022 № 956 расширен перечень технологического оборудования, аналоги которого не производятся в России и ввоз которого в РФ не облагается НДС. Кроме того, с 01.01.2023 утрачивают силу нормы абз.2 и 3 п.4 ст. 174 НК РФ, предусматривающие уплату НДС налоговыми агентами одновременно с выплатой денежных средств иностранным контрагентам. В этой связи начиная с 1 января 2023 г. налоговые агенты, приобретающие у иностранных лиц, указанных в ст. 161 НК РФ, товары (работы, услуги), местом реализации которых является территория Российской Федерации, уплачивают НДС в общем порядке, то есть равными долями не позднее 28-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим кварталом (Письмо ФНС России от 07.09.2022 N СД-4-3/11844@).
Исполнение обязанностей налогового агента при приобретении электронных услуг у иностранных поставщиков	С 01.10.2022 г. российские организации и ИП, приобретающие такие услуги, признаются налоговыми агентами по НДС (новый п.10.1 ст. 174.2 НК РФ введен Федеральным законом от 14.07.2022 № 323-ФЗ. При приобретении услуг у иностранных поставщиков из стран ЕАЭС место реализации определяется не по НК РФ, а по Протоколу о косвенных налогах [4], в соответствии с которым в отношении большинства видов электронных услуг место реализации определяется по месту деятельности исполнителя (Письмо Минфина России от 08.07.2022 № 03-07-13/1/65700).
Меры поддержки ВЭД, в том числе ВТД	
Упрощение ввоза товаров в Россию и на таможенную территорию ЕАЭС для поддержки участников ВЭД. Новации в сфере таможенного регулирования и алкогольного рынка:	<ul style="list-style-type: none"> - на 6 лет предоставляется право ввозить многокомпонентный товар в рамках нескольких внешнеэкономических сделок; - исключается необходимость предоставлять обеспечение исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин и налогов для участников ВЭД, осуществляющих свою деятельность менее года; - участники ВЭД, внесшие залог при выпуске товаров, освобождаются от уплаты пени при доначислении таможенным органом платежей по результатам экспертизы; - сокращается процедура выдачи таможенными органами классификационных решений; - предложено расширить эксперимент по маркировке импортируемого алкоголя, запущенный в Калининграде. Предусмотрен продление срока эксперимента до 31.05.24г.; - с девяти до восемнадцати месяцев увеличивается срок нанесения федеральных специальных марок и ввоза маркированного алкоголя - до 31 мая 2024 года; - до 31 декабря 2023 года отменено требование об отсутствии задолженности по налоговым, таможенным и другим обязательным платежам для выдачи федеральных специальных марок.
Мерам поддержки импорта, принятые Минэкономразвития России для обеспечения развития экономики в условиях санкций	<ul style="list-style-type: none"> - предоставление системообразующим и/или градообразующим предприятиям отсрочки/рассрочки уплаты ввозных таможенных пошлин без уплаты %% при ввозе на таможенную территорию ЕАЭС товаров (за исключением подакцизных, не используемых в производстве), если им оказывается поддержка по законодательству государств - членов ЕАЭС и выполнены определенные условия. - упрощение ввоза многокомпонентного оборудования, перемещаемого через таможенную границу различными товарными партиями в течение длительного периода (максимум 6 лет), с особенностями декларирования согласно ст. 117 ТК ЕАЭС, и Федеральному закону от 26.03.2022 № 74-ФЗ; - разрешение до 1 сентября 2023 г. ввоза продукции без маркировки и допущение нанести ее позже, а также единого знака обращения на рынке ЕАЭС - маркировку нужно нанести до реализации продукции приобретателю (потребителю); - возможность льготного кредитования при приобретении приоритетной для импорта продукции; - разрешен ввоз в РФ без согласия правообладателей оригинальных иностранных товаров, которые ввели в оборот за рубежом, перечень, которых утвержден Приказом Минпромторга России от 19.04.2022 № 1532. - до 1 июля 2023 г. разрешен ввоз пестицидов и агрохимикатов через любые пункты пропуска через государственную границу России.
Ввоз воздушных и морских судов	- непредоставление обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов независимо от целей ввоза. Главное, чтобы товар ввозился в соответствии с таможенными процедурами временного ввоза (допуска) или выпуска для внутреннего потребления при условном выпуске товаров
Контейнеры, перевозимые на железнодорожном транспорте, морских судах, судах внутреннего водного транспорта и смешанного плавания	- которые до 15.04.2022 находились на территории РФ, могут многократно использоваться для внутренних перевозок по России в пределах срока временного ввоза.
Особенности маркировки и оборота отдельных товаров	- по 31 мая 2025 г. при переходе права собственности, участники оборота молочной продукции формируют уведомление о передаче/приемке, которое в течение трех рабочих дней со дня приемки товара оператор электронного документооборота направляет в

	<p>информационную систему мониторинга;</p> <ul style="list-style-type: none"> - до 30 ноября 2023 г. включительно можно не представлять сведения о выводе из оборота упакованной воды, приобретенной не для последующей реализации; - до 31 декабря 2023 г. Правительство РФ может устанавливать новый порядок ввода в оборот, оборота и вывода из него маркируемых товаров. В таком случае хозяйствующие субъекты не понесут ответственность за нарушение правил маркировки.
Ограничения, связанные с участием в бизнесе с иностранными компаниями	<ul style="list-style-type: none"> - необходимо получение разрешения на осуществление/исполнение сделок, которые влекут прямо и/или косвенно установление, изменение или прекращение прав владения, пользования и/или распоряжения долями в уставных капиталах ООО (кроме кредитных организаций и некредитных финансовых организаций)/иных прав, позволяющих определять условия управления такими ООО и/или условия осуществления ими предпринимательской деятельности, если они совершаются между: резидентами и лицами недружественных иностранных государств; лицами недружественных иностранных государств; лицами недружественных иностранных государств и другими иностранными лицами.
Страхование импортных и экспортных кредитов от предпринимательских и политических рисков	<p>Страховая сумма по договору страхования в отношении предпринимательских рисков устанавливается в размере не более 90% страховой стоимости, политических рисков - не более 95% страховой стоимости. Расчет и уплата страховой премии и страхового возмещения осуществляются в рублях, если иное не оговорено в договоре страхования.</p>
Безвозмездные сделки резидентов- физических лиц с иностранными физическими лицами, связанными с недружественными странами	<ul style="list-style-type: none"> - которые влекут право собственности на недвижимое имущество, могут осуществляться при условии, что стороны сделок (операций) должны быть супругами или близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ.
НДФЛ	
Доходы в виде имущества (кроме денежных средств) и имущественных прав, полученных в собственность от иностранной организации в 2022 г.	<ul style="list-style-type: none"> - не облагается НДФЛ. Обязательные условия освобождения от налога: налогоплательщик являлся контролирующим лицом и/или учредителем этой организации по состоянию на 31 декабря 2021 г.; имущество (права) принадлежали иностранной организации по состоянию на 1 марта 2022 г.; налогоплательщик подал вместе с декларацией заявление в произвольной форме об освобождении таких доходов и необходимые документы. Правило распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2022 г. При последующей продаже такого имущества или имущественных прав налогоплательщик может уменьшить доход от продажи на стоимость имущества (имущественных прав) по данным учета передающей иностранной организации, но не выше рыночной стоимости на дату их получения.
Проверки и санкции	
Приостановка валютных проверок (Сообщение ФНС России)	<ul style="list-style-type: none"> - сохранение контроля за соблюдением валютных ограничений, предусмотренных указами Президента РФ, в частности: - обязанность участников ВЭД продавать 80% валютной выручки; - особый порядок сделок (операций) с иностранными лицами.
Введение ограничений по штрафам	<p>за непредставление налоговому органу документов, подтверждающих размер прибыли/убытка контролируемой иностранной компании (далее - КИК) за 2020-2021 гг. [8].</p>
Амнистия капитала (Законы от 09.03.2022 г. № 48-ФЗ, № 49-ФЗ и № 52-ФЗ от 04.03.2022 г. № 31-ФЗ)	<p>Гражданам предоставляется возможность сообщить о скрытых активах, банковских счетах, вкладах и денежных средствах. Четвертый этап амнистии был продлен с 14.03.22г. по 28.02.23г. Граждан, добровольно задекларировавшие свои активы в рамках амнистии, освободят от уголовной, административной и налоговой ответственности за целый ряд правонарушений в соответствии с НК РФ, УК РФ и КоАП РФ.</p>

Беспрецедентные меры поддержки предпринимательства, принятые государством по всем направлениям, включая налоговую сферу, должны решать, прежде всего, проблемы импортозамещения, роста основных показателей российской экономики и, как следствие, обеспечения экономической безопасности страны. Это станет возможным только при условии высокого уровня ответственности со стороны всех участников экономических отношений, в целом и налоговых, в частности. Широкие экономические права и свободы, предоставленные государством предпринимателям и гражданам, обуславливают необходимость проявления со стороны последних высокого уровня ответственности на всех направлениях.

В данном контексте, следует отметить, что, несмотря на кажущиеся значительные послабления, допущенные государством в отношении предпринимателей, ответственность за полноту и своевременность уплаты налогов остается неизменной. Использование «налоговых схем» чревато не только для самой организации, но также для ее руководителя в виде

уголовной и субсидиарной ответственности. Доказательством тому служат многочисленные примеры судебной практики последних лет и вероятность их сохранения в новых экономических условиях. Например, в результате фиктивных сделок с контрагентами, по результатам выездной налоговой проверки, организации было вменено к доплате в бюджет 852 млн. руб. Такую же сумму Определением Верховного Суда РФ от 21.09.2022 г. № 18-КГ21-71-К4 вменили и руководителю в целях возмещения имущественного ущерба, причиненного налоговым преступлением. Кроме того, руководителя привлекли к уголовной ответственности за неуплату налогов, согласно ч. 2 ст. 199 УК РФ на 2 года лишения свободы условно. Следует отметить, что, в таких случаях, собственник, после выездной проверки, может взыскать с руководителя убытки (налоговые доначисления), даже если он сам был в этом «замешан». Например, Постановлением Арбитражного Суда Северо-Западного округа от 20.08.2022 года по делу № А70-13656/2020 учредитель взыскал с руководителя 43,8 млн. руб. убытков в виде налоговых доначислений из-за мнимых сделок.¹⁴

Такой вывод подтверждается также официальными статистическими данными ФНС России по налоговому контролю. Так, несмотря на введение моратория на выездные проверки в 2020 году, у налоговых органов сохранилось право требования налоговых инспекторов о представлении документов, а также о сборе и анализе информации, содержащейся в них в рамках камеральных проверок деклараций. В результате, так называемый «средний чек» проверки повысил свое значение с 33 млн. руб. в 2019 до 49 млн. руб. в 2022 году.

Стоит также отметить положительную динамику показателей субсидиарной ответственности контролирующих должника лиц (табл. 2).¹⁵

Таблица 2

Показатели субсидиарной ответственности контролирующих должника лиц за 2017-2022 гг.

Показатели	Годы					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Подано заявлений о привлечении к ответственности	3 652	5 107	6 103	6 635	6835	6821
Составлено актов о привлечении к ответственности	821	1 960	2 500	2 594	3 147	3215
Соотношение числа актов к поданным заявлениям	22%	38%	41%	39%	46%	47%
Размер ответственности, млрд. руб.	103,2	330,3	440,5	395,3	513,4	534,7
Количество привлеченных лиц	969	2 592	3 401	3 191	4 792	4811

Представленные в табл. 2 данные свидетельствуют о положительной динамике показателей эффективности взаимодействия налоговых и правоохранительных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения на постоянной основе. В подтверждение этого, ниже приведены данные, в соответствии с которыми, согласно информации с расширенного заседания коллегий ФНС России, Следственного комитета и МВД России от 3.12.2022 года:

- каждая 2-ая выездная проверка проводилась с участием сотрудников МВД, что позволяет передавать в следственные органы материалы о налоговых нарушениях с более качественной доказательственной базой;

- качество проработки поступающих из налоговых органов и ОВД материалов способствует началу уголовного преследования в больше случаев.

Ежегодно производство завершается по более половине возбужденных уголовных дел, из которых более трети направляется в суд для рассмотрения по существу. В частности, в 2022 году ФНС России заняла 2 место среди инициаторов банкротства организаций, выступив заявителем в 19,8% дел, при 13% данного показателя в 2021. Среди регионов по числу

¹⁴ Обобщено автором на основе изученных материалов судебной практики по результатам налоговых проверок, осуществленных ФНС России и определенных АС мер ответственности за нарушения.

¹⁵ Составлено автором на основе данных о результатах налоговых проверок, осуществленных ФНС России в 2017-2022 годах <https://fedresurs.info>.

компаний-банкротов в 2022 году лидировали: Москва (2159 шт., (+6,1% к 2021)), Санкт-Петербург (832 шт. (+10,2%)) и Московская область (806 шт. (+12,7%)).¹⁶

В условиях цифровизации российской экономики и применения ФНС России самых современных информационных технологий для эффективной реализации налоговой политики государства, прежде всего, в сфере налогового администрирования и налогового контроля, следует иметь в виду, что даже в текущей непростой ситуации для страны, за умышленные нарушения учетного и налогового законодательства сохраняется ответственность как организации в виде налоговых доначислений, пени и штрафов, так и собственнику, руководителю и бухгалтеру в рамках административной, материальной, уголовной, субсидиарной ответственности, поэтому, ни при каких обстоятельствах, нельзя игнорировать возможность учетных и налоговых рисков и угроз, а также их серьезные последствия, как для отдельных предпринимателей, так и для экономической безопасности государства в целом.

Трансформация традиционных отраслей национальной и мировой экономики и появления, на базе информационно-коммуникационных технологий, принципиально новых цифровых бизнес-моделей, осуществляемых в постоянно меняющейся под воздействием внешних и внутренних неблагоприятных факторов, предпринимательской среде, возникает множество вызовов, рисков и угроз, обуславливающих необходимость пересмотра традиционных принципов и подходов к учету и налогообложению. В связи с этим, наряду с гармонизацией российского и международного учетного и налогового законодательства в сфере внешней торговли товарами, работами, услугами, трудом и капиталом, в условиях цифровой экономики, необходимо создать современный механизм ее реализации и ряд принципиально новых методических и практических инструментов. В данном контексте, особое внимание заслуживает опыт Европейского Союза, в рамках которого выстроены эффективные правовые, методические и прикладные системы, регулирующие интеграционные процессы по аналогии с происходящими в ЕАЭС. Прежде всего, это касается гармонизации налогового законодательства и устранения налоговых барьеров на внутреннем и внешнем рынках, а также при взаимодействии и сотрудничестве со Всемирным банком и другими международными организациями в сфере международного налогообложения в целях совершенствования налоговых систем России и остальных стран-членов ЕАЭС на основе внедрения и активного применения международных учетных и налоговых стандартов.

Список использованной литературы:

1. Воронченко Т.В. Сравнительный анализ и оценка налоговых систем России и зарубежных стран. Монография. Издательство Российской таможенной академии, 2020, 148 с.
2. Налоговый кодекс РФ, ч. II от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 28.12.2022) [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.
3. Налоговый кодекс РФ, ч. I от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 28.12.2022) [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.
4. Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (Приложение №18 к Договору о Евразийском экономическом союзе, Астана, 29 мая 2014 г. [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.
5. Воронченко Т.В. Гармонизация налогообложения в рамках ЕАЭС: анализ текущего состояния и оценка перспектив развития. Российский экономический интернет-журнал, № 4, 2019.
6. Малис Н.И., Грундел Л.П. Налоговая политика кризисного периода предопределяет риски государства и налогоплательщиков // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). — 2021. — № 4. — С. 23-30.

¹⁶ Обобщено автором на основе изученных материалов судебной практики по результатам налоговых проверок, осуществленных ФНС России и определенных АС мер ответственности за налоговые нарушения.

7. Федеральный закон от 01.04 20 г. № 102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

8. Федеральный закон № 67-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» и статью 2 Федерального закона № 66-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» от 26 марта 2022 года // URL: <http://www.consultant.ru>

DIRECȚIILE PRIORITARE DE MODERNIZARE A ACTIVITĂȚII DE AUDIT
FINANCIAR ÎN REPUBLICA MOLDOVA

THE PRIORITY DIRECTIONS FOR THE MODERNIZATION OF THE FINANCIAL
AUDIT ACTIVITY IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA

CZU:657.6:005.915(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.24>

IACHIMOVSKI Anatolie,

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

E-mail: iachimovschi.anatolie.constantin@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5393-0100>

Abstract. The modernization of the audit quality management system in the Republic of Moldova and its connection to international requirements will lead to an increase in the prestige and recognition of audit professionalism on the domestic market. It is possible to discuss on this topic about an obscure reality that will determine the development of the current concept regarding the evaluation of the quality of financial audit missions. It is often stated that the audit ecosystem is facing increasing expectations of modern society in performing quality management systems that are proactive and adaptable to the needs of users of financial information. The study aims to analyze the current situation of the profession and express itself regarding the advantages and disadvantages of these developments at the stage of harmonizing the auditor profession with international practices. By carrying out an investigation of the professional framework, as well as of international good practices in the exercise of the audit, it is aimed to highlight the role of reforms in ensuring the quality of services in this field. The research is aimed at emphasizing the importance of legislative reforms in order to increase the prestige and the recognition of the professionalism of financial audit activities in the Republic of Moldova, by connecting to the good international audit practices.

Keywords: audit activity, audit entity, quality control of audit works, international standards on quality management, international auditing practices, quality assessment, audit engagement.

JEL Clasification: M42

Introducere.

Modernizarea sistemului de management a calității auditului din Republica Moldova și racordarea la cerințele internaționale va conduce la creșterea prestigiului și a recunoașterii profesionalismului auditului pe piața autohtonă. Se poate de discutat la acest subiect despre o realitate obscură care va determina dezvoltarea conceptului actual privind evaluarea calității misiunilor de audit financiar. Deseori se afirmă că ecosistemul de audit se confruntă cu așteptări tot mai mari ale societății moderne în sisteme performante de management al calității proactive și adaptabile la nevoile utilizatorilor de informații financiare. Eforturile actuale ale entităților de audit autohtone de a face față la cerințele normelor profesionale în domeniu, revizuite semnificativ în ultimii ani prin prisma asigurării condițiilor de calitate, constituie o provocare pentru mediul de afaceri autohton de a se conforma reglementărilor emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Tranziția la noile standarde de management a calității va aduce transformări semnificative pentru entitățile de audit din Republica Moldova. Iar adăugarea de noi elemente relevante pentru realitățile moderne va dezvolta aspectele importante, precum IT și resursele umane implicate în asigurarea calității.

Metodologia cercetării.

Studiul își propune să analizeze situația actuală a profesiei și să se exprime referitor la avantajele și dezavantajele acestor evoluții la etapa armonizării profesiei de auditor la practicile internaționale. Prin efectuarea unei investigații a cadrului profesional, precum și a bunelor practici internaționale în

exercitarea auditului se urmărește scoaterea în evidență a rolului reformelor în asigurarea calității serviciilor în acest domeniu. Cercetările sunt orientate spre a sublinia importanța reformelor legislative în vederea creșterii prestigiului și a recunoașterii profesionalismului activităților de audit financiar în Republica Moldova, prin racordarea la bunele practici internaționale de audit. Investigațiile în cauză constituie o cercetare empirică în contextul modernizării auditului autohton prin prisma examinării performanțelor misiunilor în concordanță cu cerințele actuale ale standardelor profesionale de calitate.

Conținutul lucrării.

Modernizarea cadrului normativ de audit din Republica Moldova a creat condiții favorabile pentru dezvoltarea sistemului de supraveghere și reglementare a activității de audit financiar. Normele profesionale ce țin de asigurarea calității auditului au fost revizuite semnificativ în ultimii ani fiind tratate ca o provocare pentru mediul de afaceri autohton de a se conforma reglementărilor emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare și susținute de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova.

Setările în cauză se regăsesc în cadrul manualului de reglementări emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) privind controlul calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, precum și Note Internaționale de Practică privind Auditul. În prezent, auditorii practicieni sunt ghidați de ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizurii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”, ISQM 2 „Evaluarea calității angajamentului” și ISA 220 (Revizuit) „Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare”.

Modernizarea auditului din Republica Moldova prin racordarea la cerințele standardelor enunțate va consolida sistemul de calitate al unei entități de audit printr-o abordare robustă, proactivă și eficientă a managementului calității. Astfel firmele autohtone de audit se confruntă cu noi provocări de a perfecționa sistemul propriu de management al calității care să fie adaptat circumstanțelor entității și naturii angajamentelor asumate.

IAASB în baza numeroaselor studii și discuții publice, expuneri în cadrul forumurilor internaționale a revizuit și elaborat norme moderne în audit. Este o concluzie susținută public și care denotă necesitatea îmbunătățirii cadrului normativ și deontologic al profesiei. Rezultatele obținute în cadrul întrunirilor cu reprezentanții firmelor de audit și ai beneficiarilor serviciilor de audit au demonstrat că practica de audit are nevoie de modernizare.

La moment există un șir de probleme cu privire la sistemul actual de control al calității din cadrul unei entități de audit. Deseori apar discuții referitor la responsabilitățile persoanelor de conducere din cadrul firmei, în ce măsură administratorii se implică în managementul calității auditului. Dacă modificările structurale din cadrul entității ar fi o soluție pentru problemele legate de asigurarea calității. Cum ar trebui să circule informația în cadrul unei entități de audit și care este costul investițiilor necesare pentru modernizarea sistemului de control intern al calității și conformarea la noile cerințe.

Apar și alte întrebări la acest capitol, iar răspunsurile la ele se regăsesc în ISQM 1, ISQM 2 și ISA 220 (Revizuit). Standardele sunt în vigoare din 15 decembrie 2022 nu doar pentru profesia de audit internațională dar și pentru cea autohtonă. ISQM 1 se aplică tuturor entităților de audit care efectuează angajamente în conformitate cu standardele internaționale ale IAASB [4]. Acest standard se referă la controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizurii ale situațiilor financiare și alte angajamente de asigurare și servicii conexe.

ISQM 2 este un standard nou și a fost conceput pentru evaluarea calității misiunilor de audit finalizate [5]. Cu toate că se mizează pe o abordare mai modernă, totuși evaluarea calității misiunilor de audit rămâne a fi parte indispensabilă a procesului de management al calității. Constatăm că în mare măsură, ISQM 2 are la bază cerințele fostelor standarde ale IAASB, cum ar fi același ISQC 1 și, implicit, ISA 220 (Revizuit) [6]. Aceste standarde tratează sistemul de management al calității într-o manieră interactivă care să răspundă la schimbările naturii și circumstanțelor entității de audit și

angajamentelor acesteia. De aceea, entitățile de audit trebuie să țină cont de noile prevederi și să-și modernizeze sistemele proprii de control al calității, adică să le ajusteze la cerințele standardelor nominalizate.

În opinia noastră aplicarea acestor standarde va consolida și eficientiza sistemul de calitate al unei entități autohtone de audit. Cu atât mai mult că standardele încurajează entitățile să conceapă un sistem de management al calității având la bază următoarele elemente fundamentale:

- Guvernanța și managementul;
- Evaluarea riscurilor;
- Resursele umane;
- Informația și comunicarea;
- Monitorizarea și procesul de corectare a deficiențelor;
- Responsabilitatea entității de audit atunci când se utilizează rețelele;
- Cerințe de etică profesională;
- Calitatea misiunilor de audit.

Analizând conținutul acestor elemente și comparându-le cu precedentul ISQC 1 se poate observa că în esență procesul de calitate nu se bazează doar pe un set de elemente, dar pe un sistem integral care exprimă conexiunea și funcționarea logică a acestuia. Considerăm că este o abordare mai vastă și mai profundă care oferă o notă de eficiență a sistemului de management a calității la nivel de firmă. De aceea, se presupune că în varianta actuală sistemul de calitate poate fi îmbunătățit printr-o abordare reciprocă a importanței factorului decizional managerial.

Astfel, o entitatea de audit trebuie să identifice și să evalueze riscurile de calitate pentru a oferi o bază pentru proiectare și implementare răspunsurilor, precum și să demonstreze un angajament față de calitate printr-o cultură care există în întreaga firmă.

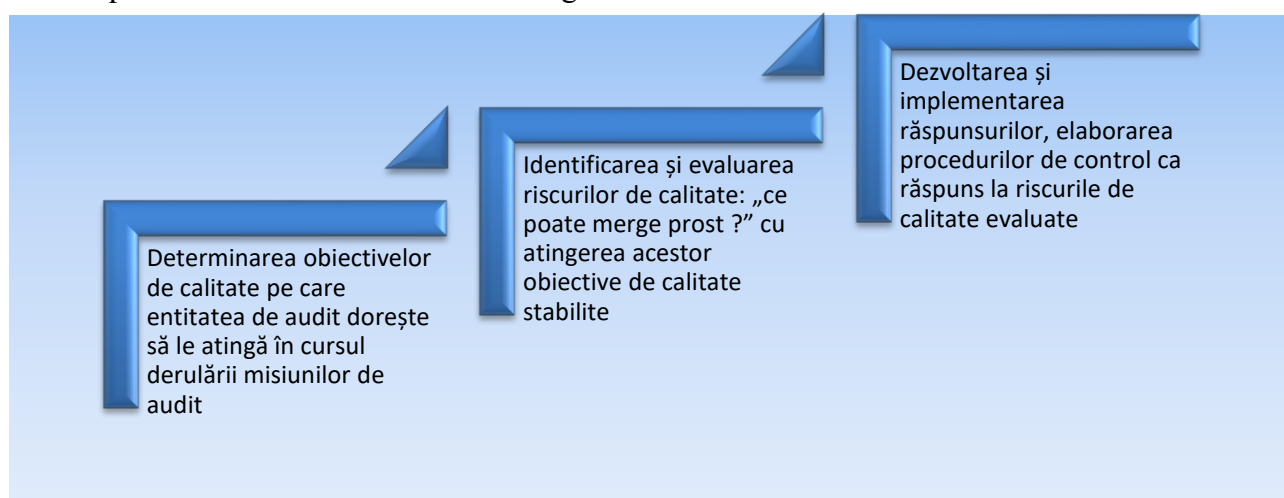


Figura 1. Priorități în modernizarea auditului axate pe calitate

Sursa: elaborat de autor

În contextul standardelor de calitate, entitatea va stabili obiective de calitate care abordează îndeplinirea responsabilităților în conformitate cu cerințele etice relevante, inclusiv cele legate de independență. Entitatea de audit trebuie să stabilească obiective clare de calitate să abordeze acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și angajamentelor specifice, implicit:

- echipele misiunii înțeleg și își îndeplinesc cu responsabilitate misiunile;
- calitate se regăsește în lucrările de obținere, dezvoltare, utilizare, menținere și alocare în timp util a resurselor;
- sistemul informatic identifică, captează, prelucrează și menține informații relevante și de încredere care sprijină sistemul de management al calității;
- proiectarea și efectuarea monitorizării oferă o bază pentru identificarea deficiențelor în procesul de realizare a misiunilor de audit.

Sunt și alte aspecte tangențiale sistemului modern de management al calității. Precum cultura corporativă, care desigur, dă tonul conducerii și o extinde mai departe la toate nivelurile organizaționale ale entității. Guvernanța și managementul este unul dintre elementele constitutive ale managementului calității auditului la nivelul unei entități de audit, iar acesta este unul dintre cele mai importante concepte ale noului standard. Acest accent din partea IAASB se datorează faptului că în multe scandaluri corporative din ultima vreme, cauza principală a fost tocmai lipsa de responsabilitate la nivelul managementului organizațional și al consilierilor acestuia.

În concepția actuală, cultura corporativă presupune o conștientizare a activității auditorilor în interesul public și corelarea calității cu deciziile strategice ale entității de audit. Este o normalitate întrucât în condițiile actuale calitatea se gestionează în mod proactiv. În conformitate cu prevederile standardelor pentru managementul calității de audit, o entitate de audit trebuie să aplice o abordare bazată pe risc în proiectarea, implementarea și operarea elementelor sistemului de management al calității într-o manieră interconectată și coordonată. Abordarea bazată pe risc presupune stabilirea obiectivelor de calitate, identificarea și evaluarea riscurilor la atingerea obiectivelor de calitate, proiectarea și implementarea răspunsurilor pentru a aborda riscurile de calitate.

În sensul acestei concepții, entitatea de audit trebuie să proiecteze, să implementeze și să opereze un sistem de management al calității. S-ar părea că este o abordare tradițională, dar totuși standardele pentru managementul calității de audit atrag atenția la exercitarea raționamentului profesional, ținând cont de natura și circumstanțele și angajamentelor asumate. Totuși, cultura corporativă presupune o conștientizare a activității auditorilor în interesul public și din aceste considerente este necesară o corelare a calității cu deciziile strategice ale entității. Luându-se în considerare cele mai recente modificări ale codurilor de guvernanță corporativă ale principalelor economii ale lumii standardele în cauză insistă pe cerințe specifice managementului, în particular se pune accent pe următoarele aspecte organizaționale:

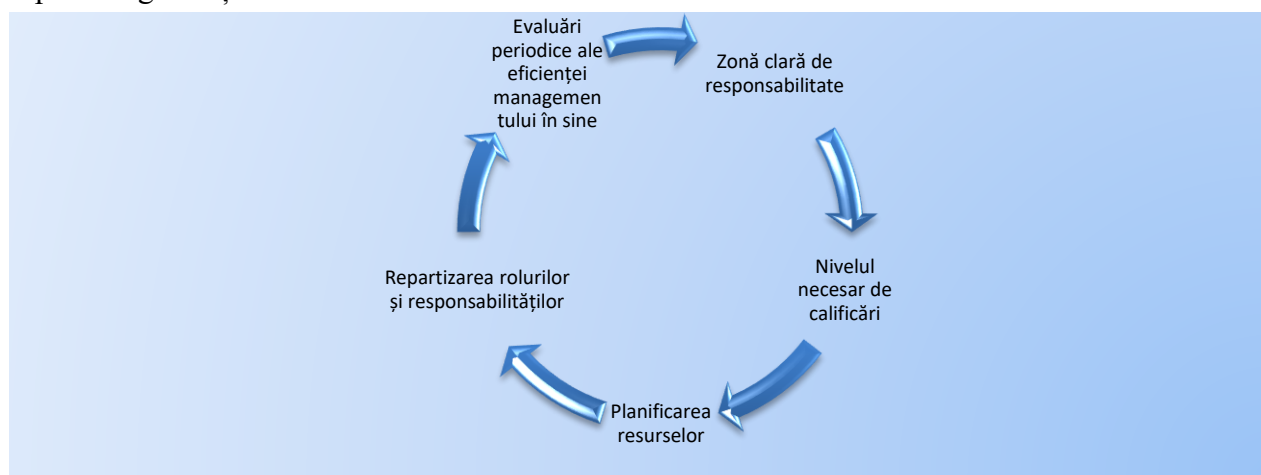


Figura 2. Direcțiile de modernizare a auditului prin prisma guvernanței corporative

Sursa: elaborat de autor

Elementul-cheie care sprijină proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității se consideră guvernanța și conducerea sistemului de management al calității. Conceptul actual al managementului calității de audit prevede expres faptul că anume directorul executiv al entității de audit are responsabilitatea finală pentru sistemul de management al calității față de consiliul de conducere.

În concepția noului sistem de management al calității, entitatea de audit va numi un evaluator al calității misiunii eligibil de a efectua o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative făcute de echipa misiunii și a concluziilor la care a ajuns. Pentru realizarea acestui obiectiv, entitatea de audit va elabora politici și proceduri privind atribuirea responsabilității pentru numirea evaluatorilor calității misiunii unei persoane cu competența, capacitățile și autoritatea corespunzătoare pentru a-și îndeplini responsabilitatea. Politicile sau procedurile respective vor prevedea ca astfel de persoane să

numească evaluatorul calității misiunii, precum și să stabilească criteriile de eligibilitate pentru numire.

Rezultatele auditurilor companiilor cotate la bursă în condițiile actuale de calitate sunt supuse în mod obligatoriu controlului. De asemenea, în funcție de riscurile de calitate identificate precum cazuri de raționamente mai dificile o entitate de audit poate decide singură să efectueze o evaluare a calității misiunii.

Concluzii.

Studiul indică existența unui cadru normativ relevant care favorizează direcțiile prioritare de modernizare a activității de audit din Republica Moldova. S-a constatat necesitatea de revizuire și ajustare a politicilor interne ale entităților de audit autohtone la cerințele standardelor internaționale. Se preconizează îmbunătățiri semnificative în gestionarea misiunilor pentru a servi interesului public în ceea ce privește implementarea unui sistem modern de management al calității auditului.

Un aspect problematic, menționat în acest articol este cultura corporativă în cadrul entității de audit, care determină și calitatea managementului. În acest sens, au fost luate în considerare și tendințele moderne, cum ar fi modalitățile moderne de comunicare între entitățile de audit și părțile interesate ale acestora. În procesul cercetării s-a ținut cont de dificultățile entităților de audit mici și mijlocii în aplicarea standardelor, asumarea responsabilității liderilor de angajament al partenerilor și, bineînțeles, asigurarea anumitor aspecte ale proceselor în sine care vizează gestionarea calității auditului.

Prin prisma tendințelor moderne, la dezvoltarea conceptului de management al calității trebuie pus accentul nu doar pe resurse umane, dar și pe resurse de natură tehnologică și intelectuale în calitate de elemente indispensabile ale unui sistem de guvernare corporativă. S-a constatat faptul că la nivel de abordare, conceptele cheie de partener de misiune și echipă de misiune au fost revizuite prin prisma responsabilităților asumate. În aceste condiții, managementul devine mai responsabil pentru a asigura misiunea cu resurse suficiente și adecvate.

Referințe bibliografice

1. Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017 (data intrării în vigoare 01.01.2019). În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 7-17 din 12.01.2018.
2. Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Codul Etic al Profesioniștilor Contabili [online]. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>.
3. ISQM 1 „Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements” [online]. Disponibil: [http // www. iaasb.org](http://www.iaasb.org).
4. ISQM 2 „Engagement Quality Reviews” [online]. Disponibil: [http // www. iaasb.org](http://www.iaasb.org).
5. ISA 220 (Revised) „Quality Management for an Audit of Financial Statements” [online]. Disponibil: [http // www. iaasb.org](http://www.iaasb.org).
6. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/quality-management-firm-level-isqm-1>.
7. Proposed International Standard on Quality Management 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements (previously ISQC 1) [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-quality-management-1-quality>
8. Overall Explanatory Memorandum, The IAASB’s Exposure Drafts for Quality Management at the Firm and Engagement Level, Including Engagement Quality Reviews. [online]. Disponibil: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-2-Explanatory-Memorandum.pdf>
9. Explanatory memorandum to ED-ISQM 2. [online]. Disponibil: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-2-Explanatory-Memorandum.pdf>
10. Memorandumul explicativ general [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/publications-resources/iaasb-s-exposure-drafts-quality-management-firm-and-engagement-level-0>

11. Memorandumul aferent proiectului ISQM 2 [online]. Disponibil: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-2-Explanatory-Memorandum.pdf>

12. Ghidurile de implementare pentru prima dată a ISQM 2 „Engagement Quality Reviews”, , ED-ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”, Standardului internațional de audit 220 [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/focus-areas/quality-management>

PLACE OF THE RISK ASSESSMENT PROCEDURE IN THE AUDIT PROCESS IN UKRAINE

CZU: [657.922:330.131.7]:657.6(477)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.25>

LARYSA HEVLYCH,

Vasyl' Stus Donetsk National University, Ukraine

hevlich.hll@donnu.edu.ua

<https://orcid.org/0000-0002-2825-1528>

Abstract: The main concept of audit is assessment of audit risk. In our opinion, the entire audit should be considered as a process of continuous and systematic risk assessment. System approach methods were used, comparison, analysis and synthesis, generalization for the formation of algorithms of the auditor's actions regarding the detection of fraud risks and evaluation of the client's internal control system. For practical application, directions for the auditor's understanding of the client's business, development of an audit strategy, detection of events indicating the risk of material misstatements, sources of misstatements, and conditions creating an environment for fraud are proposed.

Keywords: audit, risk assessment, internal control system, material misstatement, fraud.

JEL Classifications: M42, C 13, D 81.

Introduction

The auditor's opinion on the company's reporting is important to the business community as a basis for decision-making. Confidence in the reliability of financial data allows you to make effective decisions, regarding investments and long-term cooperation. But the selectivity of the audit and the dependence on the subjective factor of the auditor's education and experience can affect the reliability of the auditor's opinion. Therefore, clarifying the nature of the audit process is important for reporting users. Understanding the concept of audit risk removes uncertainty about using the audit opinion as a basis for decision-making.

Audit risk assessment has its own characteristics at different stages of the audit, so it requires detailed research. Ukrainian audit has developed for a relatively short time, therefore few studies have been devoted to the study of risks: in 2000-2010, the study of the concept of audit risk began (in articles [8,9]); in 2010-2018, the role of risk in the formation of an auditor's opinion was discussed (articles [2,7]); from 2019 to the present, measures have been proposed to optimize risk assessment (Articles [1,6]). However, risk assessment has always been considered not systematically, but as a separate verification procedure. In our opinion, the assessment of the risk of material misstatement is key in the audit, which requires studying the possibility of presenting the entire audit process through the prism of risk.

The purpose of the study is to consider the process of auditing the company's financial statements as a system of risk assessment based on which the auditor acts. The research used the methods of a systematic approach, comparison, analysis and synthesis, generalization.

Basic Content of the Paper

Usually, risk assessment in the audit process occurs in two cases: when familiarizing with the company's internal control system and determining the overall acceptable audit risk. But, in our opinion, all stages of the audit process can be presented as a risk assessment of the following points:

- 1) the risk of accepting the task;
- 2) audit planning risk;
- 3) the risk of choosing audit procedures;
- 4) the risk of an auditor's opinion.

The first point is the risk assessment of the auditor's or audit firm's ability to perform the audit task. This cannot be done without understanding the client's business. A summary of the issues that ISA 315 "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement" recommends being considered are set out in the Table 1.

Table 1. Directions for the Auditor to Gain an Understanding of the Client's Business

Research direction	Question for consideration
Characteristics of the enterprise	<ul style="list-style-type: none"> • organizational structure, ownership and management structure, business model of the enterprise; • activity markers (key performance indicators, coefficients, trends); • dynamics of financial indicators, forecasts, analysis of deviations by divisions; • accounting policies and changes in them
Enterprise microenvironment	<ul style="list-style-type: none"> • sectoral, regulatory, other important external factors; • applied conceptual basis of financial reporting; • comparison of markers of the company's activity with competitors
Internal control of the enterprise	<ul style="list-style-type: none"> • control environment: personnel policy, distribution of powers and responsibilities, declaration of a culture of honesty and ethical behavior; • risk assessment: identification of business risks, assessment of their compliance with the circumstances of the enterprise, assessment of the probability of occurrence and significance of business risks; • monitoring of the internal control system: establishment of sources of information for monitoring, evaluation of the effectiveness of control measures; • enterprise information system: understanding of information processing activities, used resources and policies for determining significant classes of operations, account balances and disclosures, accounting records, financial reporting process, information flows, compliance with reporting principles; • control measures that eliminate the risks of material misstatements at the statement level, aimed at eliminating significant risk, for unusual transactions and adjustments, assessment of the implementation and effectiveness of control measures

Source: MCA 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement

Evaluation of the specified issues allows the auditor to decide whether he can conduct an audit in compliance with regulatory requirements, as well as whether he wishes to undertake such an audit. The audit firm reduces the risk of accepting the assignment to an acceptable level if it can positively answer the following groups of questions [4]:

1. Are there requirements for in-house quality control in the audit firm? Are policies and procedures developed and followed to ensure reasonable assurance of compliance with ISA requirements and acceptability of audit risks?
2. Has the necessary work been done to determine the nature and scope of the audit? Are the proper conceptual basis of financial reporting and accounting standards identified? Are the areas of use of financial statements and audit opinion defined? Is there a deadline for completing the audit?
3. Does the firm have the necessary competence, resources and time? Is there staff with the necessary competence? Is the staff knowledgeable about the company's industry? Does the staff have experience working with regulatory acts? Is there an opportunity to effectively acquire the necessary skills and knowledge? Are experts available? Are there qualified personnel to control the quality of the task? Are the staff able to complete the task within the deadline?
4. Is the audit firm independent? Does the audit team comply with the requirements of ethics and independence? Are measures taken to eliminate or reduce to an acceptable level threat to independence, if identified? Have measures been taken to cancel the task in the event of the impossibility of maintaining independence?
5. Are the associated risks acceptable? Is it possible to communicate with the previous auditor about the reasons for not accepting the assignment? Is it possible to discuss with third parties the reasons for not accepting the assignment? Does the potential client have a culture of corporate values? Is the level of competence of the client's senior management and personnel sufficient? Are there complex or time-consuming issues to consider? Were there any changes during the inspection period? Does society care about the client? Can the client afford the inspection fee? Is the client going to help the audit firm obtain information and perform procedures?
6. Can the client be trusted? Are there limits to the scope or procedures of the review? Are there

reasons to doubt the integrity of the client's owners, management or senior management? Are there signs of a client's misunderstanding of the accounting regulations? Are the related parties in good standing?

Preliminary familiarization with the company's internal control system upon approval of the task continues with the initial assessment of internal control as part of the risk assessment of audit planning. A general verification strategy to reduce such risk to an acceptable level should formalize the key issues presented in the Table 2.

Table 2. Key Issues of Audit Strategy Development

Question	The essence of the question
Task characteristics	<ul style="list-style-type: none"> • conceptual basis of financial reporting; • the need for special knowledge or experience to consider specific or high-risk areas; • the possibility of using evidence obtained in previous audits; • impact of information technology on audit procedures; • availability of personnel
Reporting purposes	<ul style="list-style-type: none"> • schedule for submission of enterprise reports; • schedule of meetings with management personnel, top management personnel to discuss the nature, time, scope of audit work, reports, auditor's report; • schedule of meetings and exchange of information between members of the audit team to discuss the risk factors of the enterprise, the nature, time, scope of work, review of the work performed, reports of information by third parties
Essential factors	<ul style="list-style-type: none"> • the amount of general, special, working materiality; • preliminary risk assessment at the level of financial reporting; • preliminary identification of significant classes of operations, account balances, disclosures, accounting areas with a high risk of material distortion; • the format of reminders to audit team members about the need to use professional skepticism when evaluating audit evidence; • relevant results of previous audits, including identified control deficiencies and measures taken by the client's management to address them; • evidence of management personnel's attitude to internal control
Significant changes and events	<ul style="list-style-type: none"> • business events affecting the enterprise, including changes in IT and business processes, key management, acquisition and sale of assets; • significant changes in the industry, legal environment; • significant changes in the conceptual basis of financial reporting, for example, accounting standards
Nature, time and volume of required resources	<ul style="list-style-type: none"> • assignment of work to members of the audit group; • budget of the task taking into account areas with high risks of significant distortion

Source: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2021 Edition

During the review, through the application of auditing procedures, the auditor should determine whether risks of material misstatement exist at the financial statement level and assertion level for classes of transactions, account balances, and disclosures. By such procedures as requesting information from knowledgeable persons, analytical procedures, observation and inspection, the auditor assesses:

- inherent risk as the vulnerability of an assertion about a class of transactions, account balance or disclosure to a misstatement that may be material individually or in combination with other misstatements;
- control risk as the risk that a material misstatement (individually or in combination with other misstatements) that may occur in an assertion regarding a class of transactions, account balance or disclosure of information will not be timely prevented or detected and corrected by an internal control measure enterprises.

In the process of developing the strategy, audit program, during the verification during the audit procedures, the auditor confirms or refutes the initial assessment of the risk of material misstatements, obtained during the analysis of the client's internal control. Particular attention is paid to the assessment of the risk of misstatement due to fraud due to its possible material impact and the difficulty of identification. The main questions to which the auditor seeks answers are as follows:

1. Is the risk due to fraud or error?
2. Have there been any significant economic, accounting, or other changes related to the risk recently?
3. Are there complex business processes associated with risk?
4. Does the risk relate to significant related party transactions?
5. What is the level of subjectivity in assessing risk information?
6. Does the risk involve significant unusual transactions?

Summarized according to the requirements of ISA 315, events indicating risks of material misstatement are presented in the Table 3.

Table 3. Conditions and Events Indicating Risks of Material Misstatement

Event source	Examples of events
Environmental threats	<ul style="list-style-type: none"> • activity in economically unstable regions; • limiting the availability of capital and credit; • changes in the industry, accounting standards, IT environment; • consideration of the enterprise by regulatory or government authorities
Features of the enterprise	<ul style="list-style-type: none"> • activity sensitive to unstable markets; • activity that is significantly regulated; • existence of joint ventures; • significant related party transactions
The internal control system of the enterprise	<ul style="list-style-type: none"> • deficiencies in internal control; • insufficient number of personnel with accounting and reporting skills; • inconsistency between IT strategy and business strategies; • history of errors, significant number of adjustments, unusual operations
Enterprise solution	<ul style="list-style-type: none"> • assumptions regarding continuity of activity; • liquidity issue; • development of new products, services, activities, expansion into new regions; • major acquisitions, reorganizations, probable sale of business segments; • installation of significant new IT systems, changes in key personnel; • events that contain significant estimation uncertainty; • claims and contingent liabilities

Source: ISA 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement

Thus, the auditor should assess the risks of sources of misstatements, by identifying:

- business goals and strategies: inappropriate, unrealistic, excessively risky goals and strategies, new products, services, business directions, actions in response to rapid growth or decrease in sales that may overload the internal control system, use of complex financing mechanisms, corporate restructuring;
- external factors: the state of the economy, changes in state regulation, a decrease in demand for the company's products, complex regulation of activities, accounting processes, reporting, changes in the industry, the inability to obtain the necessary resources, limited availability of capital;
- the nature of the business entity: weak corporate culture and management, incompetent personnel in key positions, changes in key personnel, complex operational activities, organizational structure, inability to recognize the need for changes, deficiencies in the internal control system, business continuity and liquidity problems;
- performance indicators: lack of a set of indicators that are used by management personnel to evaluate the company's activities and achieve goals, lack of use of the evaluation of indicators to improve operational activity or take corrective actions;
- accounting policies: inconsistent or inappropriate application of accounting policies;
- internal control: inadequate supervision of management personnel over current activities, weak or absent procedures for controlling activities at the enterprise level, weak or absent procedures for controlling operations, poor protection of assets.

International auditing standards assist in identifying the conditions that give rise to the risk of material misstatement due to fraud (Table 4).

Table 4. Conditions that create an environment for fraud

Condition groups	Examples of events
Incentives and pressure	<ul style="list-style-type: none"> • the financial stability or profitability of the enterprise is threatened by economic, industry, regulatory, operational conditions; • there is excessive pressure on management personnel to fulfill the requirements or expectations of third parties; • personal financial obligations put pressure on management staff or employees who have access to cash and other assets; • there are unfavorable relations between the enterprise and employees who have access to cash or other assets; • the personal financial situation of the management staff may threaten the financial results of the business entity
Attitude and justification	<p>a) justification:</p> <ul style="list-style-type: none"> • management personnel are interested in using inappropriate reporting adjustment tools; • the behavior of employees indicates dissatisfaction with the enterprise; • low morale among senior management personnel; • management personnel do not implement the values, principles, and ethical standards of the enterprise; <p>b) attitude:</p> <ul style="list-style-type: none"> • management personnel have a history of violations of regulations, fraud charges, demonstrate changes in lifestyle that may indicate misappropriation of assets, do not take appropriate measures to correct deficiencies in the internal control system; • senior management personnel demonstrate a bad ethical example; • there are disputes between the shareholders of the business entity; • there is a strained relationship between senior management and the auditor
Opportunities	<p>a) assets vulnerable to misappropriation:</p> <ul style="list-style-type: none"> • large amounts of cash on hand, easily convertible assets; • small-sized goods and material values that have a high value and are in high demand on the market; • property and equipment are small in size and do not have identifiable ownership; <p>b) improper internal control:</p> <ul style="list-style-type: none"> • on the part of senior management personnel over management processes; • over the expenses of senior management; • over employees who have financial responsibility; • on access to automated accounting; • improper accounting of assets, insufficient authorization of operations and physical protection of assets; • lack of full and timely verification of assets, timely and proper documentation of transactions; <p>c) particularly vulnerable areas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • accounting estimates of management personnel; • areas of recognition of expenses and income; • transactions with related parties

Source: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2021 Edition

The general algorithm of the auditor's actions when identifying fraud risks can be presented:

Step 1 – gather relevant information as a starting point for a fraud judgment.

Step 2 – development, implementation and documentation of intended audit procedures.

Step 3 – the establishing information relationships, based on the logic of both the client's business operations and the algorithms for its processing in the accounting system.

Step 4 – the auditor notifies management at the appropriate level if fraud is identified or there is a reasonable suspicion that fraud may occur, as well as determining whether the auditor is responsible for reporting the incident or suspected fraud to a party outside the entity.

A visual presentation of the conclusions drawn in the form of a map of identified risks with significant sections of financial statements can speed up the process of further verification due to the understanding of the relationships by members of the audit team. In addition to the list of identified risk factors of business and fraud, such a map should include a qualitative assessment (high, medium, low degree of risk) of the probability of occurrence of the identified risk of distortion and the materiality of the risk for financial reporting if it is distorted. The use of SWOT analysis tools allows you to build a diagram of the relationship between the probability of risk occurrence and its impact (magnitude), by highlighting the following areas: low impact low probability, low impact high probability, high impact low probability and high impact high probability. Risks falling into the latter area (high impact high probability) will require management/senior management action to reduce the

probability and mitigate the impact. It is these identified risks that should be defined as significant, those that require special attention during the audit.

Audit procedures for detecting fraud can be represented by the following methods:

- 1) testing the compliance of the General Ledger entries and the adjustments made regarding their inappropriateness or unusual processing;
- 2) review of accounting estimates for the presence of bias and possible impact on the risk of material misstatement;
- 3) assessment of unusual operations from the point of view of the possibility of their execution for the purpose of fraud;
- 4) assessment of identified distortions, in particular, in relation to other aspects of the audit.

The response to audit risks should be the organization of measures that will reduce the risks to an acceptable level, or, in critical cases, the refusal of further audit and provision of services to the client. A summary of examples of possible audit actions in response to the assessed risks of material misstatement due to fraud, proposed by International Auditing Standards, is presented in the Table 5.

Table 5. Auditor's Response to Risks of Material Misstatement Due to Fraud

Risks	Examples of actions (procedures)
Consideration at the statement level	<ul style="list-style-type: none"> • visiting departments or performing tests without warning; • the requirement to carry out an inventory at the end of the period; • detailed review of end-of-period adjustments, unusual entries; • performance of substantive analytical procedures using detailed data; • a survey of the staff of areas where the risk of material misstatement has been identified; • comparison of the selected balance sheet accounts at the beginning of the period with the accounts of previously verified financial statements; • application of computerized methods; • testing the integrity of records and operations performed using a computer; • search for additional audit data from sources outside the business entity
Consideration at the level of financial statements: a) regarding income recognition	<ul style="list-style-type: none"> • performance of substantive analytical procedures; • use of detailed data, computer audit methods; • requests for confirmation by customers of certain terms of agreements; • inquiries of sales department staff, full-time lawyers regarding sales; • monitoring of goods being shipped; • testing controls to determine whether they provide assurance that transactions are true and are properly recorded
b) regarding the number of stocks:	<ul style="list-style-type: none"> • checking inventory information to identify items that require special attention; • inventory monitoring in certain units without warning; • calculation of balances at the end of the reporting period; • involvement of experts; • comparison of the quantity for the current period with previous periods by class, category of reserves, location; • application of computer methods for testing inventory data
c) regarding evaluations of management personnel	<ul style="list-style-type: none"> • engagement of an expert to develop an independent assessment and compare it with management staff assessments; • providing requests to others to confirm the ability of management personnel to perform assessments
Consideration of misappropriation of assets	<ul style="list-style-type: none"> • calculation of funds or securities at the end of the year; • direct confirmation by clients of transactions with them; • analysis of stock shortages by location or type of goods; • comparison of the main indicators of stocks with the industry standard; • computer search of payment information to identify duplicates; • analysis of discounts and returns for unusual patterns or trends; • review of the correctness of large or unusual expenses; • review of approvals for loans to management personnel and related parties; • review of advance reports submitted by senior management

Source: Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities.

It is indisputable that the auditor's response to identified risks depends on his assessment of the effectiveness of the entity's internal control system. In an effective control environment, the auditor places greater reliance on audit evidence generated within the entity, so the overall response to

material risks of misstatement may include separate audit procedures performed at an interim date rather than at the end of the period. In an ineffective control environment, the auditor is forced to recruit more qualified and experienced personnel to the task group, modify the nature, time, scope of the planned audit procedures, perform a larger number of audit procedures not on an intermediate date, but at the end of the period, plan to obtain more extensive audit evidence from the procedures essentially. Thus, it is possible to present the algorithm for evaluating the client's internal control system step by step:

Step 1. Risk identification

The auditor identifies business risks and fraud risks that, in the absence of certain control procedures, may lead to material misstatement, assesses the likelihood of the prevalence of risks and their impact: pervasive or limited.

Step 2. Evaluation of the control structure.

The auditor identifies the formalization by the client's management staff of specific business processes to reduce the risks of material distortion due to information requests, applies analytical procedures to assess the degree of risk reduction due to the introduction of control procedures, records the identified weaknesses and deficiencies of the internal control system.

Step 3. Assessment of control implementation

Through observation and re-performance of internal control procedures, the auditor is satisfied that the client's control procedures are effective and effective in reducing the risks of material misstatement.

Step 4. Documenting the process and outcome of the risk assessment.

Based on the description prepared by the management staff and the procedures carried out by the auditor, the progress of the assessment of the client's control system, the discussion of the assessment with the staff and the audit team, the results of the audit procedures and the final conclusions are recorded.

When evaluating the control structure, the "one risk to many control procedures" approach is often used, when each risk factor is considered separately, and all control procedures aimed at it are identified. This approach is useful for reflecting the compliance of risk factors common at the level of the economic entity with control procedures. Instead, the "many risks to many control procedures" approach allows you to use a control structure matrix that visualizes the relationships between risks and control procedures, highlights the components of the internal control system, where it is strong or weak, and identifies key control procedures aimed at many risks or assertions that can be tested for operational effectiveness. Then the summary of the overall assessment of control will structure the key identified risks of financial reporting, the sequence of application of accounting policies, the competence of personnel, the existence of the distribution of powers and responsibilities, the application of formalized control measures, the existence of anti-fraud procedures, the reliability of information system data, the monitoring of control measures, etc.

It is the identified risks of material misstatement, assessed in aggregate, that determine the type of audit opinion.

Conclusion

Thus, based on the requirements of international standards and the economic essence of the audit itself, it is proven that the audit is considered as a process of constant and systematic risk assessment. This assessment concerns the risks of accepting the assignment, planning the audit, choosing audit procedures, and choosing an audit opinion. The generalization of international requirements and interpretations of International Auditing Standards made it possible to form algorithms for the auditor's actions in identifying fraud risks and evaluating the client's internal control system. Also proposed for practical application are the areas of consideration for the auditor's understanding of the client's business, the development of an audit strategy by him, the identification of events indicating risks of material misstatement, sources of misstatements, and conditions that create an environment

for fraud. Their application in audit activity can increase the level of understanding of the audit report by the client and users and reduce the complexity of the audit while maintaining the required level of audit risk. Systematized actions of the auditor in response to risks are also presented as audit procedures for fraud detection.

Bibliography

1. Celishchev S. V. 2020. Assessment of the risk of control during the continuity audit based on the determination of the effectiveness of the internal audit of the enterprise. *Agroworld* 1: 37-41.
2. Golub L. O. 2014. Assessment of audit risk and testing of means of control of financial activity of the enterprise. *Scientific works of MAUP* 42(3): 207-214.
3. Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Available on the internet: <<https://cutt.ly/g35tIgd>>.
4. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2021 Edition. Available on the internet: <<https://cutt.ly/X3PXcnw>>.
5. ISA 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement. Available on the internet: <<https://cutt.ly/I35tJOF>>.
6. Mykhalyk M. V.; Chubai V. M. 2019. Methods of assessing the level of audit risk: features, advantages and disadvantages. *A young scientist* 1(65): 486-492.
7. Sherstyuk O. 2013. Audit risk diagnosis. *Bulletin of KNTEU* 1: 117-127.
8. Vakarov V. M. 2006. The concept of audit risk and its importance in audit activity. *Scientific Bulletin of Uzhhorod University. Series: Economy* 19: 212-219.
9. Yatsyshin N. Z.; Vakarov V. M. 2005. Audit risk research methodology in audit planning. *Scientific Bulletin of Uzhhorod University. Series: Economy* 17: 244-250.

**VIZIUNI PRIVIND COMPETENȚELE DE BAZĂ ȘI SPECIFICE ALE AUDITORILOR ȘI
ROLUL ACESTORA ASUPRA DEZVOLTĂRII PROFESIONALE CONTINUE ÎN
CADRUL ENTITĂȚILOR DIN SECTORUL PUBLIC**

**VIEWS ON THE BASIC AND SPECIFIC COMPETENCES OF AUDITORS AND THEIR
ROLE ON THE CONTINUOUS PROFESSIONAL DEVELOPMENT WITHIN PUBLIC
SECTOR ENTITIES**

CZU: 657.6:[331.363.4:351.712.2.023]

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.26>

Tatiana ȘEVCIUC,

Ph.D, associate professor,

Moldova State University

e-mail: sevciuctatiana@mail.ru

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7886-4165>

Abstract. The trend of connecting and modernizing the public service in accordance with principles and good practices, increasing the attractiveness and transparency of the public service is essential at any stage of activity within public sector entities. Human capital, the main resources that can contribute to increasing the level of the national economy through personal self-realization, labor productivity, professional knowledge and skills and specific to the audit activity, requires paying special attention to these resources. In this context, the purpose of this scientific approach is to present various views on the basic and specific competencies of the auditor, as well as their role on continuous professional development within public sector entities. To promote the status of the public auditor in the context of the development of basic and specific skills, it must analyze the factors that influence the level of staff satisfaction, to ensure the effective management of motivational risks and the method of identifying financial and non-financial motivation. At the same time, efforts must be focused on perfecting the mechanisms for developing the public auditor's professional skills and transposing them into an effective process of annual and multi-year planning of the audit activity. In order to achieve the proposed objectives regarding the topic addressed, the study was based on various scientific research methods, such as: analysis, synthesis, induction, deduction and comparison.

Keywords: auditor, competences, quality, public sector, standards

JEL Classifications: M42

Introducere

Împlinirea și valorificarea pleneră a propriului potențial, este racordată de către fiecare la criteriile de evaluare a succeselor și progresului personal, dar în același timp există și criterii sociale, în ultimul timp devenite general valabile la scară regională și mondială. În mare parte aceste criterii se referă la gradul și modul de integrare socioprofesională, evoluția în carieră, posibilitatea de exercitare a drepturilor personale și cetățenești într-o societate democratică. Deci evoluția în carieră și progresul personal țin în primul rând de competențele profesionale menite să stimuleze succesul și performanța înaltă. Totuși, este foarte important ca entitățile, în special cele din sectorul public, să încurajeze formarea și dezvoltarea continuă a competențelor profesionale. Asigurarea profesionalizării personalului este un obiectiv cheie care contribuie la perfecționarea competențelor profesionale.

Tendența de racordare și modernizare a serviciului public în conformitate cu principiile și bunele practici, sporirea atractivității și transparenței serviciului public este esențială la orice etapă de activitate din cadrul entităților din sectorul public. Pentru o elucidare mai clară și comprehensivă a viziunilor privind competențele de bază și specifice ale auditorilor și impactul lor asupra dezvoltării profesionale continue în cadrul entităților din sectorul public ne vom referi la o instituție concertă ținând cont de importanța și relevanța acesteia și anume, Instituția Supremă de Audit (în continuare ISA) din Republica Moldova – Curtea de Conturi (în continuare CCRM). Dezvoltarea strategică a

Curții de Conturi implică fortificarea abilităților și capacităților esențiale pentru a permite să-și utilizeze în mod optim resursele sale pentru a-și îndeplini în mod eficient mandatul atribuit, promovând standardele înalte de responsabilitate în sectorul public pentru atingerea impactului dorit [9]. Altfel spus, în calitate de instituție independentă de audit public extern, contribuie la fortificarea bunei guvernări, fiind o voce credibilă a schimbării spre bine în viața cetățeanului. Acest deziderat este posibil doar prin angajarea persoanelor competente și dezvoltare/perfecționarea continuă a cunoștințelor, competențelor și aptitudinilor prin instruirii/activități planificate, auto-instruirii, schimb de practici și experiențe între colegi etc.

După cum a fost menționat anterior, resursele umane constituie nucleul fiecărei instituții, iar specificul activității de audit presupune acordarea atenției deosebite acestor resurse. Pentru a promova statutul auditorului public în contextul dezvoltării competențelor de bază și specifice, trebuie de analizat factorii care influențează nivelul de satisfacție a personalului, pentru a asigura gestionarea eficientă a riscurilor motivaționale și a identifica metode de motivare financiară și non-financiară. Concomitent, trebuie de concentrat eforturile spre perfecționarea mecanismelor de dezvoltare a competențelor profesionale ale auditorului public și transpunerea într-un proces eficient de planificare anuală și multianuală a activității de audit. În ceea ce privește perfecționarea mecanismelor de dezvoltare a competențelor profesionale ale auditorului public trebuie de menționat că acesta este un obiectiv de importanță majoră specificat în Strategia de dezvoltare a CCRM 2021-2025 și anume Obiectivul nr. 2.2 „*Îmbunătățirea proceselor de recrutare, dezvoltare și menținere a personalului de înaltă calitate*” [9], totodată realizarea acestuia contribuie la alinierea activității Curții de Conturi la prevederile Standardului Internațional pentru Instituțiile Supreme de Audit (ISSAI) 150 „Competența auditorului” [5], racordat la GUID 1950 [3] și GUID 1951 [4] (standarde INTOSAI aprobate în cadrul INCOSAI 2022), la remedierea recomandărilor emise de echipa peer-review în baza Raportului prezentat CCRM și părților interesate [8], precum și la asigurarea și menținerea unui sistem de control al calității eficient etc.

Conținut de bază

Instituția Supremă de Audit trebuie să încurajeze formarea auditorii viitorului care pot utiliza analize de date, instrumente de inteligență artificială și metode calitative avansate, pentru a spori inovația și pentru a acționa ca jucători strategici, diseminatori de cunoștințe și producători de perspectivă. Aici putem menționa că asigurarea profesionalizării personalului este un obiectiv cheie pentru Instituția Supremă de Audit, iar dezvoltarea și menținerea competențelor și abilitățile auditorilor sunt principalul deziderat în realizarea calitativă a misiunilor de audit. Deși, Curtea de Conturi implementează anual acțiuni de promovare a cooperării cu părțile interesate, regăsite în evenimentele realizate și în abordarea per ansamblu a aspectului de asigurare a transparenței, trebuie de menționat că schimbările din mediul de audit și așteptările părților interesate formează noi cerințe pentru seturile de abilități ale auditorilor. La acest aspect am putea nominaliza acele **competente profesionale și abilități** care permit îndeplinirea sarcinilor de serviciu și oferirea informațiilor despre cât de pregătit este auditorul pentru auditarea unui anumit domeniu, astfel, accentuând și încrederea în procesul de audit care în mare parte depinde de competența celor care desfășoară auditul. Aceste cerințe privind seturile de abilități ce trebuie promovate și dezvoltate de către Instituția Supremă de Audit pot fi prezentate în următoarea figură (figura 1).

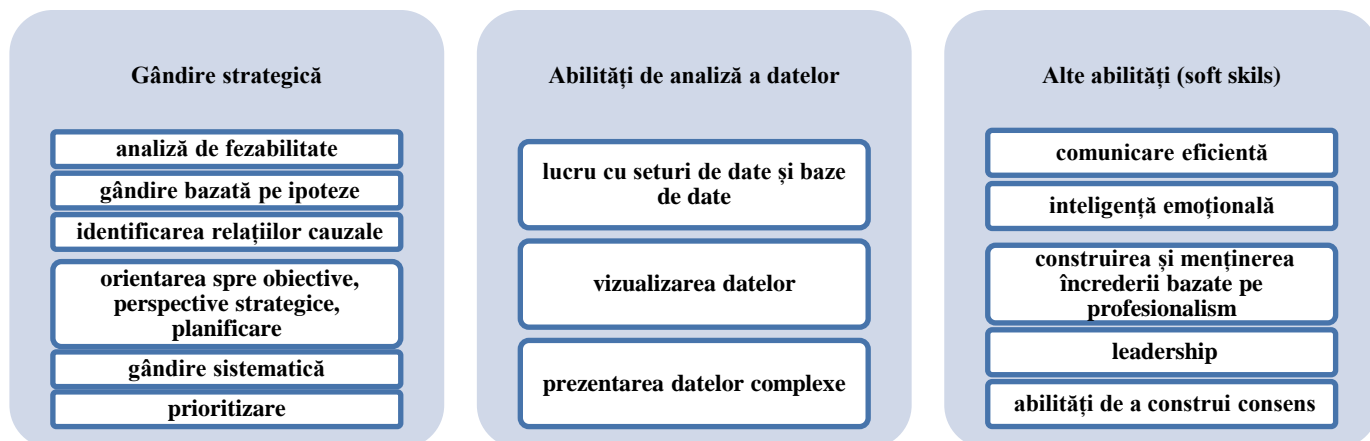


Figura 1. Cerințe pentru seturile de abilități ale auditorilor Instituțiilor Supreme de Audit

Sursa: elaborat de autor după [2, pct.8,]

În final, pentru a consolida potențialul analitic, pot fi înființate unități analitice de abordare a problemelor specifice (de exemplu, înțelegerea riscurilor și gestionarea riscurilor, program de evaluare etc.).

De menționat că pentru dezvoltarea competențelor auditorilor în sectorul public un rol aparte joacă cele patru elemente conexe profesionalismului [5], numite și aspecte fundamentale profesionalismului [3] care stau la baza responsabilităților unei Instituții Supreme de Audit. Pentru o viziune mai clară și înțelegere profundă a acestor patru aspect vom prezenta următoarea figură (figura 2).

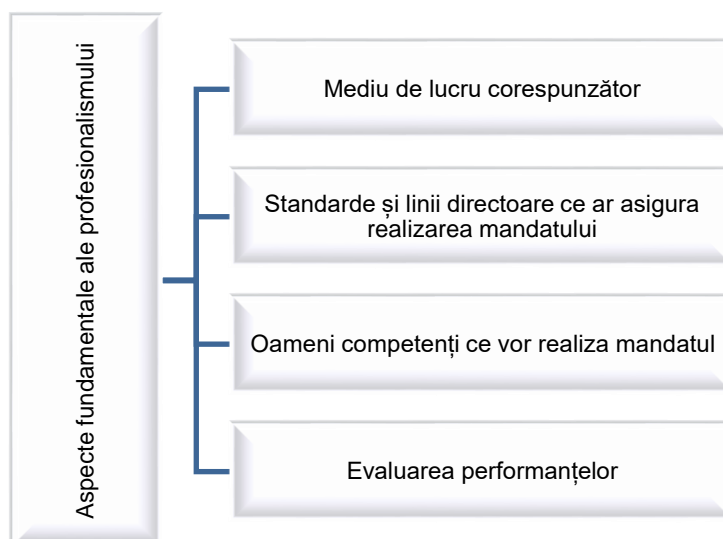


Figura 2. Aspecte fundamentale ale profesionalismului privită din spectrul angajamentului unei ISA

Sursa: elaborat de autor după [5, pct. 9; 3, pct. 2; 4, pct. 2]

În continuare ne vom referi la cunoștințele, aptitudinile și atributele personale măsurabile sau ce pot fi observate, necesare performanței la locul de muncă, dar mai cu seamă:

- Cunoștințe - reprezintă înțelegerea practică sau teoretică a unui subiect;
- Aptitudini - reprezintă abilitățile de realizare a sarcinilor specifice, de dezvoltare prin intermediul învățării sau experienței; și
- Atribute personale - reprezintă mentalitatea, calitățile, caracteristicile și trăsăturile unei persoane. [5, pct. 11]

Chiar dacă există mai multe metodologii pentru a defini competențele într-un cadru sau profil de competențe, o modalitate relativ ușoară de a face față acestui lucru este ca fiecare auditor să fie privit drept un profesionist. Aici putem menționa, capacitatea unei persoane de a colabora între discipline

și de a utiliza și aplica cunoștințe în alte domenii de expertiză decât cele proprii (abilități generale pe scară largă). Nu mai puțin importantă este și profunzimea abilităților și expertizei conexe într-un singur domeniu (expertiză profundă în materie). Această abordare conform Liniilor directoare (GUID) 1950 „Îndrumări privind dezvoltarea cadrelor de competență pentru auditori” este prezentată ca „profesionist în formă de T” (figura 3).

Bara orizontală a T-ului descrie capacitatea unei persoane de a colabora între discipline și de a utiliza și aplica cunoștințe din alte domenii de expertiză decât cele proprii (abilități generale pe scară largă). Bara verticală reprezintă profunzimea abilităților și expertizei conexe într-un singur domeniu (expertiză profundă în materie). Așadar, în contextul unui cadru de competențe sau al unui profil pentru auditul sectorului public, bara orizontală a T-ului reprezintă competențe transversale care sunt universal aplicabile oricărui auditor din sectorul public dintr-o ISA - de exemplu, luarea deciziilor care servesc interesului public. Iar, bara verticală a T-ului descrie competențele specifice legate de audit, de exemplu competențe în auditul de conformitate sau auditul performanței. [3, pct. 19]

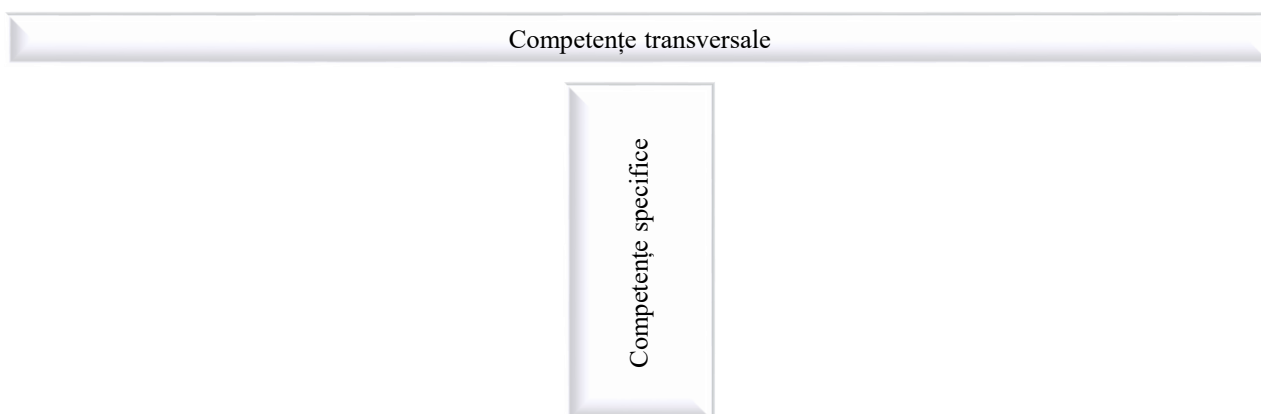


Figura 3. Spectrul competențelor pentru rolul unui auditor din sectorul public

Sursa: elaborat de autor după [3, pct. 17-18]

De menționat este și faptul că în cadrul ISA, din momentul angajării și până la demisia auditorului trebuie aplicat ansamblu de instrumente aferente managementului resurselor umane, adică acel sistem de competențe profesionale. Sub aspectul activității de bază a Curții de Conturi, Cadrul competențelor profesionale urmează a fi luat în considerare la toate etapele misiunii de audit, îndeosebi la etapa de planificare anuală a resurselor disponibile și de creare a echipelor de audit.

Competențele profesionale aferente persoanelor implicate în procesul de audit sunt stabilite după modelul cumulării competențelor, nivelurile de competențe fiind racordate la rolurile existente generic în cadrul unei misiuni de audit. Așadar, indiferent de tipul misiunii de audit pe care aceștia urmează a le efectua pe parcursul activității în cadrul Curții de Conturi, toți angajații cu atribuții de audit, trebuie să mențină și să dezvolte competențele de bază care reprezintă fundamentul activității profesionale. Acestea sunt prezentate în următoarea figură (figura 4).

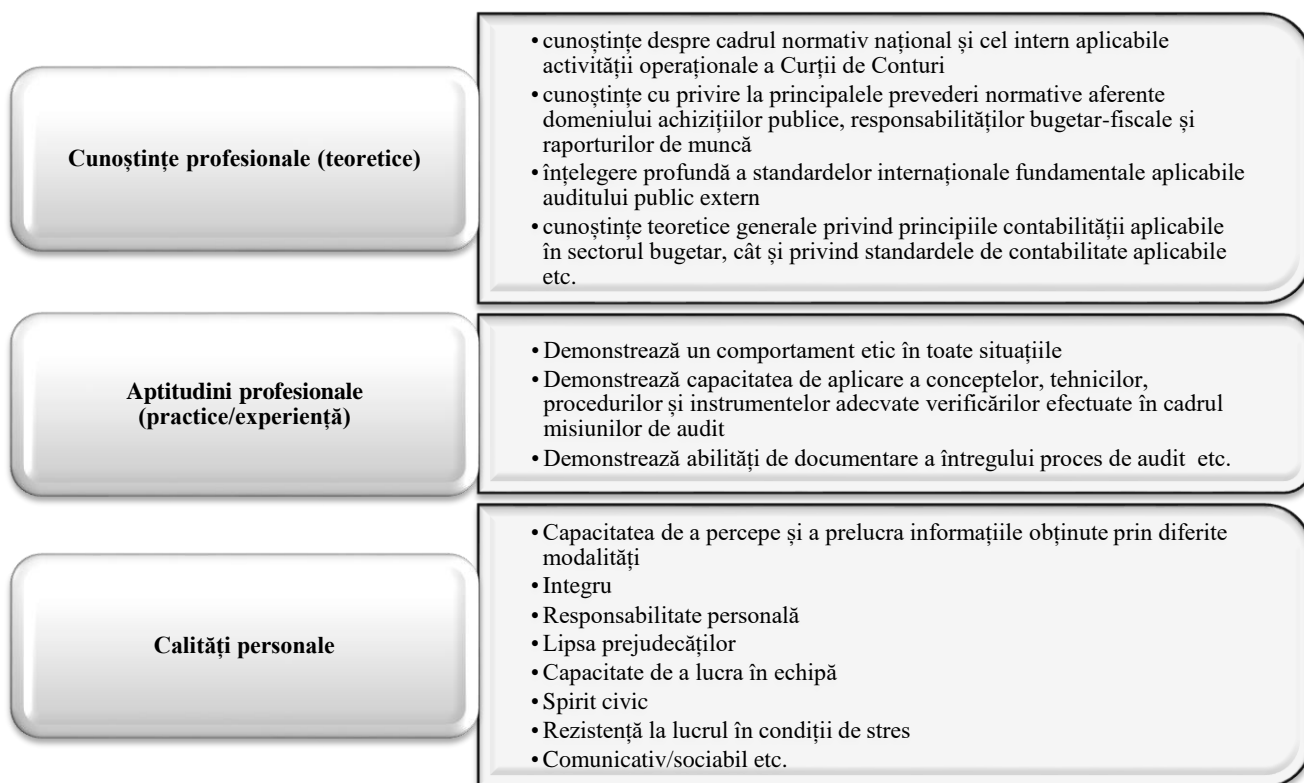


Figura 4. Competențe de bază (transversale) ale auditorului public extern din cadrul Curții de Conturi

Sursa: elaborat de autor după [1, anexa 1]

Competențele specifice ale auditorilor publici din cadrul Curții de Conturi sunt repartizate în funcție de principalele 3 tipuri de audituri desfășurate conform legislației [6] ce îi reglementează activitatea și standardelor internaționale ale instituțiilor supreme de audit aplicabile. Acestea sunt prezentate figurile 5-7.

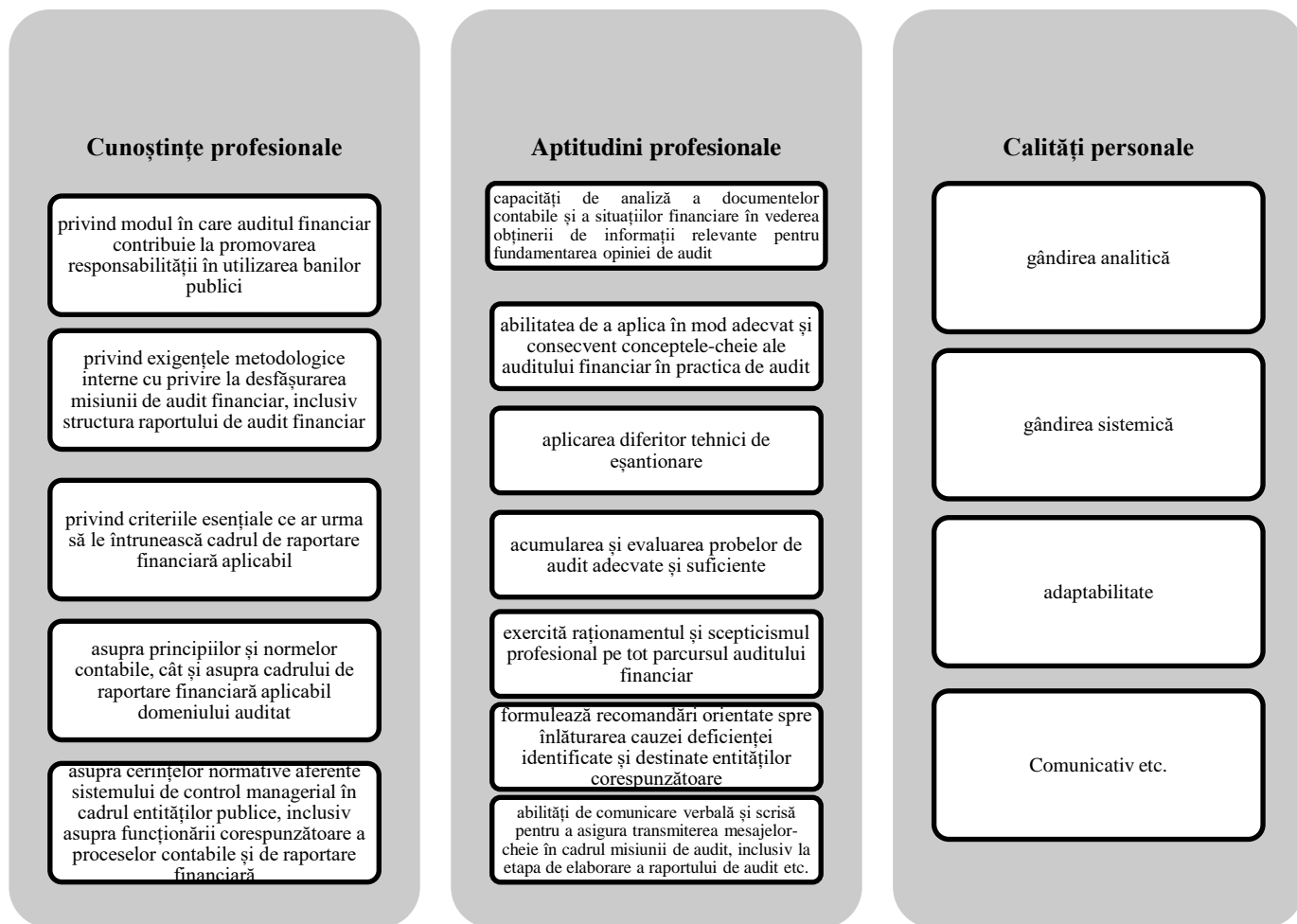


Figura 5. Competențe specifice auditorului financiar

Sursa: elaborat de autor după [1, anexa 2]

Trebuie să menționăm, că prioritatea CCRM rămâne realizarea auditului financiar, prin urmare necesitatea de dezvoltare a competențelor specifice acestui tip de audit sunt primordial la etapa actuală. Ulterior, după distribuirea resurselor pentru acest compartiment (auditul financiar), se planifică restul misiunilor de audit, reieșind din prioritățile stabilite și solicitările înaintate, coroborate cu resursele disponibile. Conform prerogativelor legal conferite, precum și potrivit Programului anual al activității de audit, Curtea de Conturi își orientează prioritar acțiunile de audit asupra celor mai importante domenii social-economice, efectuând, conform Raportului anual de activitate pentru anul 2021, 61 de misiuni, inclusiv: 26 misiuni de audit financiar, 28 misiuni de audit al conformității, 6 misiuni de audit al performanței și 1 misiune de follow-up [7, 2021]. Din cele menționate anterior, conchidem că un loc aparte revine și auditului de conformitate, deci în anul 2021 au fost efectuate 28 misiuni de audit al conformității. Această informație subliniază o dată în plus că Curtea de conturi implementează continuu și consecvent obiectivele strategice și comandările evaluatorilor, precum și desfășoară activității în conformitate cu standardele internaționale și cu bunele practice. În această ordine de idei, va continua să contribuie la consolidarea auditului public extern durabil în Republica Moldova. Impactul unei astfel de abordări va avea un rol esențial în asigurarea bunei guvernante în sectorul public și în promovarea principiilor performanței și legalității. Aceste aspecte vor spori rolul și poziționarea Curții de Conturi în societate. Acest lucru este posibil doar prin asigurare cu cadre calificate care posedă și dezvoltă continuu acele competențe specifice solicitate conform tipului concret de audit. În continuare vom prezenta competențele specifice auditorului conformității (figura 6).

Cunostinte profesionale

- Cunoaște exigențele metodologice interne cu privire la desfășurarea și documentarea misiunii de audit al conformității, inclusiv structura raportului de audit;
- Cunoaște specificul angajamentului de raportare directă și manifestarea acestuia în cadrul misiunilor de audit desfășurate de către Curtea de Conturi;
- Deține cunoștințe și înțelege modul în care practica auditului conformității adaugă valoare prin promovarea responsabilității și transparenței în utilizarea banilor publici;
- Deține cunoștințe cu privire la sistemul național de drept și regulile aplicabile ierarhiei și interpretării actelor normative;
- Deține cunoștințe cu privire la caracteristica criteriilor de audit, modalitatea de identificare a acestora și a actelor de autoritate (legi, acte normative ale guvernului și/sau entităților subordonate acestuia), aplicabile domeniului auditat etc.

Aptitudini profesionale

- Demonstrează capacități de analiză a informațiilor specifice domeniului auditat, în vederea obținerii de informații relevante pentru identificarea neconformităților și instrumentelor potențiale de remediere a acestora
- Demonstrează abilitatea de a aplica în mod adecvat și consecvent conceptele-cheie ale auditului conformității în practica de audit
- Deține abilitatea de a identifica actele de autoritate (legi, acte normative ale guvernului și/sau entităților subordonate acestuia), aplicabile domeniului/entității supuse auditării
- Aplică diferite tehnici de eșantionare
- Adună și evaluează probe de audit suficiente și adecvate, în funcție de nivelul de asigurare oferit
- Formulează recomandări orientate spre înlăturarea cauzei neconformității identificate, prevenirii survenirii repetate a acesteia, destinate entităților corespunzătoare
- Dispune de abilități de comunicare verbală și scrisă pentru a asigura transmiterea mesajelor-cheie în cadrul misiunii de audit, inclusiv la etapa de elaborare a raportului de audit
- Demonstrează o înțelegere a contextului mai larg al sectorului public și al cadrelor de conformitate la nivel instituțional
- Demonstrează capacități analitice de identificare și evaluare a riscurilor de neconformitate din cunoașterea subiectului auditat etc.

Calități personale

- Gândire sistemică
- Gândire investigativă
- Adaptabilitate

Figura 6. Competențe specifice auditorului conformității

Sursa: elaborat de autor după [1, anexa 3]

Conform mandatului, Curtea de Conturi este angajată să realizeze și misiuni de audit al performanței și al conformității, menite să identifice și redreseze problemele sistemice existente în gestiunea fondurilor publice și circumstanțele favorizante ale fraudei și corupției. În acest scop, prin asumarea adevăratei misiuni de Dezvoltare Durabilă ale ONU (ODD), Curtea de Conturi tinde să aducă aport la implementarea eficientă a politicilor de interes național, contribuind la îmbunătățirea acestora. Prin furnizarea misiunilor calitative de audit al performanței, va contribui la eficientizarea cheltuielilor publice și îmbunătățirea serviciilor oferite de instituțiile statului. În acest sens, CCRM tinde să dezvolte și implementeze mecanisme de consolidare a capacității de realizare a auditului performanței. Pentru a realiza intențiile, în primul rând este necesar să fie respectată independența, climatul intern bazat pe colaborare și interacțiune proactivă, fiind un exemplu elocvent pentru organizarea activității autorităților publice din Republica Moldova. Conform propriei strategii, CCRM promovează necesitățile instituționale de pronostic și analiză strategică în executarea indicatorilor de performanță stabiliți. Ca răspuns la condițiile create de dezvoltarea tehnologică a societății contemporane, o atenție deosebită acordă domeniului informațional, optând pentru accesul

neîngrădit la informațiile și datele necesare în cadrul misiunilor de audit pe care le desfășurăm [9]. Deci, conchidem că dezvoltarea și consolidarea competențelor specifice auditorului performanței (figura 7) sunt și ele prioritare pentru CCRM.

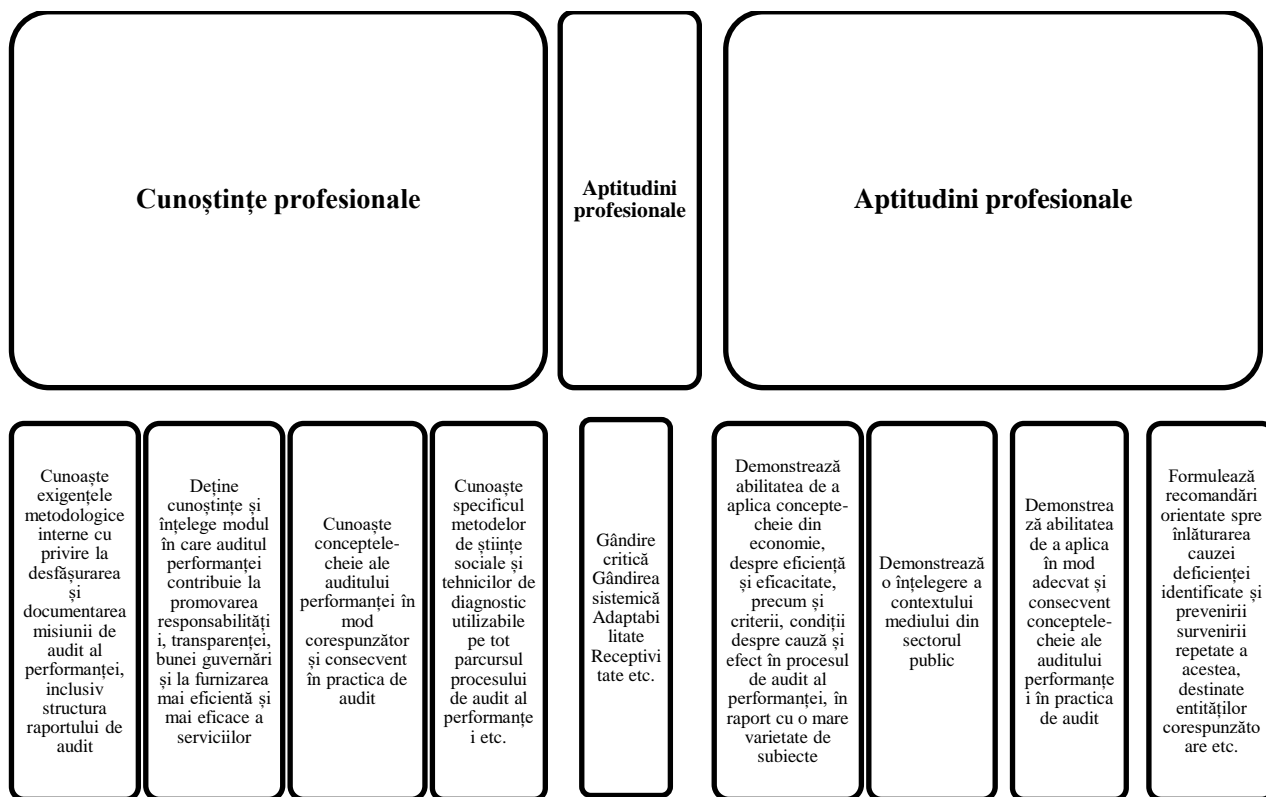


Figura 7. Competențe specifice auditorului performanței

Sursa: elaborat de autor după [1, anexa 4]

Conform ISSAI 150 pentru atragerea, dezvoltarea și menținerea competențelor auditorilor individuali, ISA va investi în procesele și practicile de gestionare a resurselor umane relevante, inclusiv în:

- Strategia de gestionare a resurselor umane;
- Planificarea resurselor umane;
- Atragerea și recrutarea;
- Managementul performanței;
- Studiu și dezvoltare;
- Premiere și recunoaștere; și
- Reținere, înlocuire și succesiune,

Este cunoscut faptul că pentru a avea acces la resurse umane competente, pentru a da efect mandatului CCRM implică, de asemenea, o investiție în dezvoltarea capacităților individuale și crearea unei culturi a învățării pe tot parcursul vieții.

Există mai multe modalități, acestea pot fi sub forma:

a) stabilirii unor canale de comunicare clare și continue cu personalul cu privire la așteptările în ceea ce privește competența și dezvoltarea continuă de sine în contextul strategiei sale de gestionare a resurselor umane, oferind context practicilor și proceselor sale de gestionare a resurselor umane, precum și oportunități de dezvoltare a competențelor;

b) investirii în educarea auditorilor prin intermediul disponibilității burselor sau altor mijloace similare;

c) oferirii de acces, la nivel intern sau extern, la instruirile relevante;

d) oferirii de oportunități de experiență practică structurate în mod specific;

- e) asigurării accesului la manuale de audit actualizate periodic;
- f) oferirii de oportunități pentru formare la locul de muncă, supraveghere și mecanisme de feedback;
- g) asigurării accesului la oportunități de coaching și mentorat adecvate; și/sau
- h) oferirii de oportunități pentru schimbul adecvat de cunoștințe. [5, pct. 27].

Conform informațiilor prezentate de către CCRM, în anul 2021, 123 de angajați au beneficiat de sesiuni de instruire, ceea ce constituie, per total, 7.112 ore/om. Evidențiem că, pe parcursul anului 2021, angajații CCRM desemnați în calitate de membri ai grupurilor de lucru instituționale și internaționale au participat la ateliere de lucru și la runde de discuții cu reprezentanții partenerilor de dezvoltare, conform sferelor de competență atribuite. Astfel, în anul 2021, angajații CCRM au participat la 96 sesiuni de instruire[7], și anume:

- instruirii externe, organizate de autoritățile publice naționale și partenerii regionali și internaționali ai CCRM;
- instruirii interne, moderate de formatorii interni ai instituției, fie de comun cu reprezentanții partenerilor de dezvoltare.

Concluzii

În contextul consolidării instituționale, Curtea de Conturi asigură o dezvoltare profesională continuă pentru angajații săi. În cadrul instituției sunt organizate diverse activități de instruire de multiple tipuri și forme care au drept scop aprofundarea și actualizarea cunoștințelor, dezvoltarea abilităților și modelarea aptitudinilor/comportamentelor necesare pentru exercitarea eficientă a atribuțiilor de serviciu. CCRM asigură dezvoltarea profesională a angajaților prin desfășurarea sesiunilor de instruire atât interne, cât și externe. Domeniile în care au fost instruiți angajații țin de cadrul metodologic intern aferent auditului financiar, auditului performanței și auditului conformității, Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit, cadrul normativ național, achizițiile publice, experiența experților UE, autoinstruire în domeniul tematicii auditate, controlul intern managerial etc.

Bibliografie

1. Cadrul competențelor profesionale al CCRM, 2023, 17 p. <https://www.ccrm.md>
2. Declarația de la Moscova (INCOSAI 2019) [https://intosairussia.org/images/docs/moscowdeclaration/Moscow-declaration\(EN\).pdf](https://intosairussia.org/images/docs/moscowdeclaration/Moscow-declaration(EN).pdf) (vizualizat 20.02.2023).
3. GUID 1950. <https://www.issai.org/pronouncements/guidance-on-the-development-of-competency-frameworks-for-auditors/> (vizualizat 20.02.2023).
4. GUID 1951. <https://www.issai.org/pronouncements/guidance-on-the-development-of-pathways-for-professional-development-of-auditors/> (vizualizat 20.02.2023).
5. ISSAI 150 <https://www.issai.org/pronouncements/auditor-competence/> (vizualizat 03.01.2023).
6. Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova, nr. 260 din 07.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 1-6 din 05.01.2018.
7. Rapoarte anuale ale CCRM <https://www.ccrm.md/ro/rapoarte-anuale-88.html> (vizualizat 18.01.2023).
8. Raportul de evaluare peer review a Curții de Conturi, <https://www.ccrm.md/ro/peer-review-3587.html> (vizualizat 10.01.2023).
9. Strategia de dezvoltare CCRM 2021-2025. Chișinău, 2020, 21p. <https://www.ccrm.md>

Acest studiu este realizat în cadrul Proiectului demarat la inițiativa Departamentului Contabilitate și Informatică Economică a USM „Evoluția activității de audit în Republica Moldova și relevanța acestuia în cadrul entității” (2022-2023)

CONTROLUL INTERN ȘI DILEMELE SALE ÎN ORGANIZARE, FUNCȚIONARE ȘI RAPORTARE

INTERNAL CONTROL AND ITS DILEMMAS IN ORGANIZATION, OPERATION AND REPORTING

CZU: 657.6:005.35(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.27>

Aliona BÎRCĂ,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: aliona.birca@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9365-7639>,

Petru BABUCI,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: babuci.petru@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-4120-5752>

Abstract: The efficiency and functionality of the internal control procedures is one of the problems of domestic entities obliged to organize accounting and prepare financial statements. Their intensity and nature differ from one entity to another, but the determining factor is the specific regulatory framework that generates a series of questions for the corporate sector. In this perspective, the study was initiated with the examination of the origin of the law that determined the current situation of internal control at the international level. Subsequently, all the regulations aimed at the organization of internal control at the national level were reviewed. Finally, the study focuses on management dilemmas that arise in the process of dividing responsibilities related to the following directions: supervision, design, implementation, operation, documentation, evaluation and reporting of the internal control system. The research was completed by highlighting the role of the entity's management, the audit committee, the internal and the external audit.

Keywords: origins of internal control, management's responsibility for internal controls, audit committees

JEL Classifications: M41, M42, M48

Introducere

În ultimii ani, conducerea superioară și de mijloc a entităților autohtone se confruntă cu o serie de probleme legate de organizare, implementare, revizuire, documentare și raportare a sistemului de control intern. O bună parte dintre practicienii susțin că entitatea funcționează bine, iar pentru implementare este necesar de resurse suplimentare, personal competent. A doua categorie susțin că entitatea dispune de un departament de audit intern care stabilește și procedee de control intern și nu este necesar ca managerii să se implice. A treia categorie cu referință la entitățile supuse auditului obligatoriu susțin că în momentul misiunii auditorii evaluează și procedeele controlului intern. Există și alte categorii cu diverse păreri, însă indiferent de viziunea personală, cea mai mare problemă este caracterul formal atribuit controlului intern la întocmirea raportului conducerii.

Originile controlului intern

Controlul a existat din cele mai vechi timpuri, însă forma sa a fost și este o funcție a epocii din care face parte, nivelul de dezvoltare economic, social și politic a țării, cerințele acționarilor, cultura și tradițiile populației băștinașe. În prezent, cea mai mare parte a utilizatorilor o examinează în funcție de cadrul normativ aplicabil. Forma actuală a acestuia este rezultatul aplicării a două decenii, la nivel mondial, a legii SOX, fiind elaborată și aprobată ca o replică la scandalurile financiare, cu grave urmări economice, sociale și politice. Votată și semnată de președintele George W. Bush în anul 2002, această lege este o replică sau o măsură de aplanare a scandalurilor financiare izbucnite în acea perioadă. Mari corporații supuse auditului obligatoriu, cu întregi direcții de audit intern au falimentat.

Ne punem întrebarea, cine este vinovatul? În prezent, un răspuns obiectiv și/ sau subiectiv este greu de dat, însă evident este faptul că au fost întărite prevederile normative legate de *răspunderea managerială și desfășurarea activității de audit*. Urmare a acestei legi auditorii trebuie să examineze dacă tranzacțiile economico-financiare ce generează venituri și cheltuieli se realizează, doar, cu autorizarea conducerii superioare. Totodată aceștia trebuie să evalueze controlul intern al firmei client atribuind unul din calificativele: deficiențe de control intern sau deficiențe semnificative de control intern.

Conducerea executivă are și ea un rol important, în cadrul acestui demers, cu referire la directorii executivi și directorii financiari. O examinare mai detaliată se prezintă în tabelul 1.

Tabelul 1.

Situație comparativă a responsabilității manageriale în legătură cu situațiile financiare

Legea Sox, SUA	Legea contabilității și raportării financiare, RM
<p>a) raportul, înainte de a fi semnat, a fost revizuit. Managerul dispune de cunoștințe suficiente, pentru a oferi un nivel înalt de asigurare că informația propusă nu conține denaturări semnificative;</p> <p>b) informația prezentată în raport întrunește toate condițiile financiare, legale și reflectă rezultatul operațiunilor din perioada reală indicată;</p> <p>c) în același timp, managerul responsabil de semnare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • inițiază controalele interne; • configurează proceduri și structuri de control intern, pentru a se asigura că informațiile ajung la toate structurile necesare, inclusiv în cadrul filialelor, în special, în perioada în care situațiile financiare sunt în curs de elaborare; • evaluează eficacitatea funcționării controalelor interne cu 90 de zile înainte de raportare; • întocmește un raport în care prezintă rezultatele evaluării controalelor interne; <p>d) raportul de evaluare a controalelor interne este prezentat de management atât auditului extern pentru certificare, cât și consiliului de administrație al entității;</p> <p>Directorul financiar sau directorul executiv este obligat să indice în raportul de evaluare a controalelor interne dacă nu au existat modificări semnificative ale controalelor interne sau dacă există alți factori care ar putea afecta în mod semnificativ structurile de control intern</p>	<p>Răspunderea pentru ținerea contabilității și raportării financiare revine: - conducătorului, administratorului, directorului, fondatorului etc.</p> <p>Aceste persoane sunt obligate:</p> <p>a) să asigure organizarea și ținerea contabilității în mod continuu din data înregistrării de stat a entității până la data lichidării acesteia;</p> <p>b) să asigure elaborarea, aprobarea și aplicarea politicilor contabile în conformitate cu standardele de contabilitate și alte acte normative</p> <p>c) să asigure elaborarea și aprobarea:</p> <ul style="list-style-type: none"> – planului de conturi contabile de lucru al entității, după caz; – procedurilor interne privind contabilitatea de gestiune; – formularelor documentelor primare și a registrelor contabile; – regulilor privind circulația documentelor și tehnologia de prelucrare a informației contabile; <p>d) să asigure întocmirea completă și corectă, precum și integritatea și păstrarea documentelor contabile;</p> <p>e) să organizeze sistemul de control intern;</p> <p>f) să asigure documentarea faptelor economice și reflectarea acestora în contabilitate;</p> <p>g) să asigure respectarea actelor normative;</p> <p>h) să asigure întocmirea, prezentarea și publicarea, după caz, a situațiilor financiare în conformitate cu prezenta lege, standardele de contabilitate și alte acte normative</p>

Sursa: elaborat de autor în baza [3], [11].

După cum rezultă din tabel, în contabilitatea autohtonă nu există o prevedere legală care să poată fi direct comparată cu prevederile secțiunii 404 „Evaluarea managerială a controlului intern“ din Legea SOX și Legea Valorilor Mobiliare. Totuși la nivel național, Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 (art. 18) ne oferă explicații, care într-o anumită măsură pot fi comparate cu prevederile cadrului normativ american. Responsabilitatea conducerii față de informația din situațiile financiare rezultă din ambele legi, însă este greu de corelat și cu Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134 din 02.04.1997 în legătură cu problema calificării persoanelor din conducere. Potrivit Legii SOX aceștia nu pot semna situațiile financiare fără ca să verifice în prealabil

și să dispună de cunoștințe suficiente în domeniu. Procedeele controlului intern sunt acelea care îl ajută în acest sens, iar realitatea funcționării acestora este direct proporțional cu încrederea utilizatorilor față de veridicitatea datelor din situațiile financiare.

Necesitatea organizării controlului intern la nivel național

Una dintre cele mai mari probleme, se referă la formalitatea procedeele controlului intern. În acest sens, unul din obiectivele de bază a legii SOX se referă la responsabilizarea conducerii executive prin implicarea directă în lucrările de întocmire a situațiilor financiare. Scopul acestei legi a fost de a modifica esențial obligațiile conducerii executive. Deseori în presa americană se vehicula că în urma acestei legi viața nu va mai fi la fel pentru directorii executivi și directorii financiari. Ei sunt responsabili în stabilirea, menținerea unei structuri adecvate de control intern și evaluarea permanentă a realității acestor proceduri pentru asigurarea fiabilității datelor din situațiile financiare. În această perspectivă, remarcăm că această lege a impus sarcini dificil de realizat nu doar pentru directori, dar și pentru angajați. Fiecare operațiune economică necesită, de cele mai multe ori, acțiuni suplimentare în organizarea controlului intern. Deși scopul acestei legi constă în protejarea intereselor angajaților, în mod direct, totuși apără și investitorii, în mod indirect.

Tabelul 2.

Prezentarea cadrului normativ național în legătură cu sistemul de control intern

	Cadrul normativ	Prevederi	Mențiuni legate de controlul intern
0	1	2	3
1	Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale	art 20 (1.c) <i>o descriere a principalelor caracteristici ale sistemelor de control intern și de gestionare a riscurilor, în relație cu procesul de raportare financiară</i>	Obligativitatea organizării și raportării
2	Legea contabilității și raportării financiare nr. 287	art 18 (3) - <i>să organizeze sistemul de control intern</i>	Obligativitatea organizării
3	Legea contabilității și raportării financiare nr. 287	art. 23 (8) <i>raportul conducerii entității de interes public ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cuprinde un capitol privindsistemele de control intern și de gestiune a riscurilor entității, în raport cu procesul de raportare financiară</i>	Obligativitatea organizării și raportării
4	Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271	art. 45 (c) <i>comitetul de audit... monitorizează eficiența sistemului de control intern, de audit intern, după caz, și de management al riscurilor din cadrul entității de interes public auditate</i>	Eficiența organizării și funcționării
5	Legea privind controlul financiar public intern nr. 229	art. 17 (1) <i>scopul auditului intern este acordarea consultanței și furnizarea asigurării obiective privind eficacitatea sistemului de control intern managerial, oferind recomandări pentru perfecționarea acestuia și contribuind la îmbunătățirea activității entității publice</i>	Eficacitatea organizării și funcționării

Sursa: elaborat de autor în baza [2], [3], [5], [6].

Investigarea informației din tabelul 2 ne determină să afirmăm că potrivit Directivelor Europene controlul intern este legat de procesul de raportare financiară pentru entitățile de interes public. În această categorie se includ și entitățile care se află sub incidența legislației unui stat membru și ale

cărui valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată din orice stat membru [art. 2.1.a]. Drept urmare, obligativitatea organizării și raportării se referă numai la entitățile de interes public. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 prin art. 18 ne demonstrează că toate entitățile care au obligația de a ține contabilitatea și a întocmi situații financiare trebuie să organizeze proceduri de control intern, deși nu sunt obligate să le raporteze.

O altă întrebare legată de controlul intern apare în legătură cu prevederile articolului 32 Auditul situațiilor financiare. În acest sens, auditului obligatoriu sunt supuse situațiile financiare individuale ale entităților mijlocii, mari, grupuri, ale entităților de interes public și ale altor entități, conform legislației în vigoare. Potrivit ISA 210 „*Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*” (A 16-A20) *conducerea entității menține un nivel al control intern, pe care îl consideră necesar, pentru a permite întocmirea de situații financiare*. În această perspectivă, rămâne la discreția conducerii să determine structura procedurilor controlului intern, necesare în asigurarea datelor din situațiile financiare. În timp ce auditul independent, efectuat în conformitate cu ISA-urile, nu înlocuiește menținerea controlului intern, necesar pentru întocmirea situațiilor financiare de către conducere [8]. Astfel lucrările auditorilor externi nu pot fi considerate echivalente cu cele ale conducerii. Auditorul, evaluează procedurile controlului intern potrivit ISA 265 „*Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernarea și către conducere*”. În documentația sa de lucru, aceștia trebuie să acumuleze dovezi care justifică că administrația sau conducerea entității este conștientă de răspunderea pe care o poartă pentru datele din situațiile financiare.

Comitetul de audit și/sau comisia de cenzori

Examinarea rolului comitetului de audit am inițiat-o cu prevederile articolului 72 din Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134 din 02.04.1997. Potrivit acestei legi, persoanele cu funcții de răspundere sunt: consiliul societății, organul executiv, comitetul de audit/sau comisia de cenzori etc. În articolul 48 se menționează că Adunarea generală a acționarilor are atribuții exclusive în legătură cu: *aprobarea codului guvernării corporative, regulamentul comisiei de cenzori, comitetului de audit; confirmă entitatea de audit pentru efectuarea auditului obligatoriu; examinează darea de seamă financiară anuală a societății, aprobă darea de seamă anuală a consiliului societății și raportul anual de activitate al comisiei de cenzori și al comitetului de audit* [7]. În timp ce în punctul 4 al tabelului 2 se menționează că obligațiile monitorizării sistemului de control intern revine comitetului de audit, iar decizia finală aparține adunării generale a acționarilor. Stipulația respectivă nu este întâmplătoare, deoarece comitetul de audit / sau comisia de cenzori se subordonează numai adunării generale a acționarilor.

Comitetul de audit, potrivit Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271, se constituie din minimum 3 membri desemnați de Adunarea generală a acționarilor sau de către fondator pe un termen de 3 ani. Membrii comitetului de audit trebuie să dispună de competențe specifice domeniului în care entitatea își desfășoară activitatea, iar cel puțin un membru trebuie să dispună de competențe în domeniul contabilității și/sau al auditului. Noțiunea de competențe are un caracter general și greu de aplicat de practicieni la constituirea acestui comitet. În concretizarea acestei dileme ne ghidăm de punctul 116 al Codului de guvernare corporativă din Republica Moldova nr. 67/10 care recomandă ca membrii acesteia să aibă cunoștințe adecvate în contabilitate și raportare financiară, deoarece atribuțiile legate de raportare și de controlul financiar al societății sunt responsabilitățile primordiale ale comisiei de cenzori. Stipulațiile acestui cod sunt mai clare în legătură cu natura competențelor, însă informații mai clare le găsim în Ghidul OECD privind Asigurarea Guvernării care subliniază că rolul comitetelor este de a sprijini consiliul în îndeplinirea funcțiilor sale și îmbunătățirea calității deciziilor luate. Scopul comitetului de audit constă în revizuirea propunerilor legate de raportarea financiară și supravegherea auditului intern și extern. Menționăm că pe lângă comitetul de audit, pot fi constituite și alte comitete specializate în gestiunea strategiilor, riscului și a politicilor de personal.

Concluzii

Legea SOX se consideră una dintre cele mai semnificative măsuri de aplanare a scandalurilor financiare de la sfârșitul sec. al XX-lea. Elaborată inițial pentru companiile din SUA, după câțiva ani,

prevederile acesteia au început să fie utilizate în marea majoritate a țărilor din lume, inclusiv în RM. Deși unele articole din cadrul reglementativ național au fost ajustate în funcție de prevederile actelor internaționale, totuși trebuie de efectuat o revizuire generală, pentru a asigura o corelație între articole în special cu referire la organizarea controlului intern din sectorul corporativ. Spre exemplu, atribuțiile directorului executiv nu sunt diferite de cele ale directorului financiar. La fel, este dificilă delimitarea independenței și atribuțiilor managementului executiv față de consiliul de administrație și adunarea generală a acționarilor. Specificarea atribuțiilor consiliului de administrație, ale comitetului de audit, ale auditului intern, CEO și CFO în procesul de elaborare a situațiilor financiare și a raportului conducerii.

Bibliografie

1. Cod de guvernare corporativă din Republica Moldova, Comisia Națională a Pieței Financiare, *Monitorul Oficial nr. 49-54 din 04.03.2016*
2. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale. În: *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L. 182/19 din 29.06.2013.*
3. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial nr. 1-6*, art. nr : 22 din 05.01.2018, data intrării în vigoare : 01.01.2019.
4. Legea privind piața de capital nr. 171 din 11.07.2012. *Monitorul Oficial Nr. 193-197 art Nr : 665 din 14.09.2012.* Data intrării în vigoare : 14.09.2013.
5. Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017. În: *Monitorul oficial nr. 7-17*, art. nr : 48 din 12.01.2018. Data intrării în vigoare : 01.01.2019.
6. Legea privind controlul financiar public intern Nr. 229 din 23.09.2010. În: *Monitorul Oficial nr. 231-234*, art. nr : 730 din 26.11.2010.
7. Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134 din 02.04.1997. În: *Monitorul Oficial Nr. 1-4 art. nr. 1.*
8. Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, elaborat inițial de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), tradus și republicat în limba română de către Camera Auditorilor Financiară din România (CAFR), București, 2022.
9. Standarde Naționale de Control Intern în sectorul public nr. 189 din 05.11.2015. In: *Monitorul Oficial Nr. 332-339*, nr : 2391 din 11.12.2015.
10. Standardele Naționale de Audit Intern nr. 153 din 12.09.2018. În: *Monitorul Oficial nr. 400- 409*, art. nr.: 1577, 26.10.2018.
11. Sarbanes-Oxley Act of 2002 Corporate Responsibility. Public Law 107–204, JULY 30, 2002, *107th Congress. Be it enacted by the Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled.*
12. Ghidul OCDE privind Asigurarea Guvernării [citată 20.06.2020]. Disponibil: http://ecgi.global/sites/default/files/codes/documents/oecd_guidelines_on_insurer_2017.pdf.
13. European Corporate Governance Institute . Disponibil: <https://ecgi.global/content/codes>

RISK BASED APPROACH IN AUDITING FINANCIAL STATEMENTS

CZU: [657.6:005.915]: 330.131.7

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.28>

Liudmila LAPITKAIA,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: liudmila@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9739-0495>

Abstract The purpose of this article is to analyze the provisions of International Standards on Auditing, disclosure of the practice of auditing financial statements, for studying risk-based audit. The author examines various approaches to the audit of financial statements, analyzes and classifies various types of risks that need to be taken into account when conducting an audit. In conclusion, the author formulates proposals for conducting an audit, taking into account the risk-based approach. For the practical application of the risk-based approach in the audit, the author has elaborated an auditor's file to identify risks and take adequate measures.

Keywords: risk based approach, audit, financial statements.

JEL Classification: M42

INTRODUCTION

An effective audit of financial statements should combine the implementation of the provisions of the International Standards on Auditing and the synthesis of the most effective practices of an audit firm. Considering various approaches to the audit of financial statements, the author identifies the following of them:

- *a confirmatory audit, in this case, the auditors are focused on a large amount of audit procedures to confirm transactions and account balances,*
- *system-oriented audit is a more in-depth familiarization, testing and evaluation of the internal control system of the enterprise, and if the system works well, then more analytical procedures are applied,*
- *a risk-based audit is an approach in which the auditor assesses the significant risks associated with the activities of the enterprise and, based on this assessment, plans an audit of financial statements.*

It should be noted that a risk-based audit is associated not only with an assessment of the risk of misstatement of financial statements, but also with various types of risks that accompany the activities of the enterprise. However, it should be noted that ISA 315 "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment" (1) notes that the auditor only considers those risks that are relevant to the audit. This is an axiom when conducting an audit, however, according to the author, there are risks that indirectly affect the financial statements and represent external risks for the enterprise.

SURVEY

Analyzing the provisions of International Auditing Standards, in the context of the audit of financial statements, taking into account the risk-oriented approach, we can state the following: for a qualitative audit of financial statements, the risks that should be taken into account by the auditor must be classified. In this regard, the author suggests the following classification of risks, reflected in Figure 1.

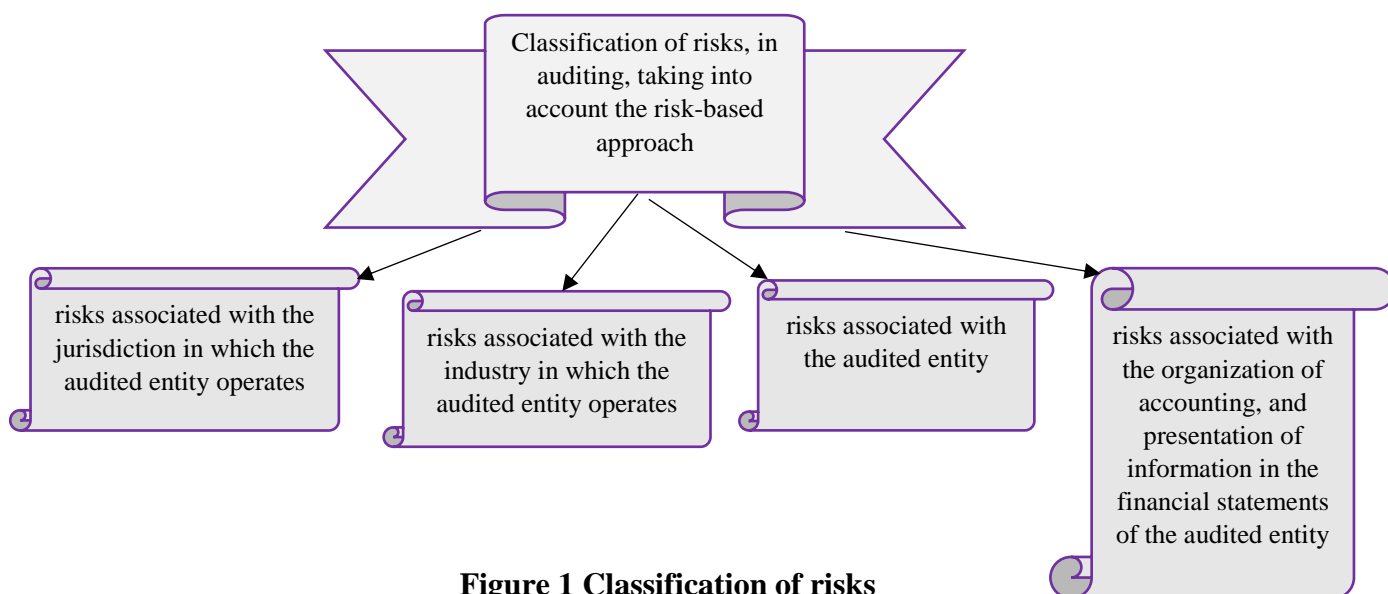


Figure 1 Classification of risks

Source: elaborated by the author

The risks associated with the jurisdiction in which the audited entity or its division operates are:

- ✓ *countries with high inflation;*
- ✓ *countries that support terrorist regimes.*
- ✓ *offshore,*
- ✓ *jurisdiction with special requirements for foreign exchange transactions, etc.,*

The risks that are associated with the industry in which the audited enterprise or its division operates are:

- *an industry that is strictly regulated by the laws of various countries or jurisdictions (for example: banks in terms of regulatory equity, liquidity or reserves; insurance companies, pension funds, listed companies, etc.),*
- *activities of the enterprise (export, import, research industry, etc.),*
- *industry-specific features of activities that, under certain conditions, can lead to the bankruptcy of an enterprise (mining industry, chemical industry, etc.),*

The risks associated with the audited enterprise:

- *weak internal control,*
- *the ability of the owners and management of the audited enterprise to commit fraud,*
- *IT enterprises, or those that use the new systems in IT and developments in this area, etc.*

The risks associated with the organization of accounting, and presentation of information in the financial statements of the audited entity

- *the risk of incomplete reflection of data in accounting,*
- *the risk of incorrect accounting estimates,*
- *risk associated with affiliated parties, etc.*

It is unequivocal that the auditor is not able to cover absolutely all the risks associated with a risk-based approach, probably it is not necessary to do this. However, the most significant risks should be analyzed and identified. In this regard, the author suggests dividing such risks into three categories: A-increased risk, B-medium risk, C - low risk.

When conducting an audit, analyzing risks, the auditor should, if possible, carry out this work in three stages:

- 1) Identification and familiarization with risks,
- 2) Impact testing (where possible),
- 3) Assessment of the impact of risks on the financial statements.

It should be noted that one of the important risks that the auditor must take into account is checking the correctness of the estimated values used by the management of the audited enterprise when accounting the elements of the financial statements. In accordance with the provisions of ISA 540 'Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures' (2), the auditor is required to obtain written representations from management and, if appropriate, from those charged with governance in which they would express their opinion on the reasonableness of significant assumptions, used in the calculation of estimates.

Some financial statement elements cannot be accurately measured, only an approximate estimate is possible, so as elements are referred to as "estimated values". The nature and reliability of the information that management can use to support estimates varies significantly, which affects the degree of uncertainty associated with the estimates. The degree of estimation uncertainty, in turn, affects the risks of material misstatement of estimates, including their sensitivity to unintentional or intentional management bias. So as accounting estimate is a monetary amount for which the measurement, in accordance with the requirements of the applicable financial reporting framework. (2) This term is used to refer to the amount measured at fair value with an estimation uncertainty, as well as to refer to other quantities that require an estimate.

The purposes for verification of accounting estimates may vary depending on the specifics of the applicable financial reporting framework and the particular financial statement elements. Some accounting estimate are done in order to predict the result (outcome) of one or more transactions, events or conditions, in connection with which there is a need to calculate the estimated value. The purpose of verification of other accounting estimates, including many fair value measurements, is different, namely to determine the cost of a current transaction or financial statement element, taking into account conditions that existed at the measurement date, such as the estimated market value of a specific type of asset or liability

The difference between the actual result of an accounting estimate and the amount that was initially recognized or disclosed in the financial statements does not necessarily represent a misstatement of the financial statements.

To perform procedures to confirm accounting estimates in order to avoid significant risks, the auditor should establish:

- ✓ what are the requirements of the applicable financial reporting framework that are relevant to accounting estimates, including related disclosures;
- ✓ how management determines transactions, events and conditions that may result in the recognition of accounting estimates in the financial statements or the disclosure of information about them in the financial statements;
- ✓ how management sets estimates and what data they are based on, including:
 - *what method, including, if applicable, the model used to determine the estimate,*
 - *what are the relevant controls;*
 - *whether management involved an expert;*
 - *what are the assumptions on which the estimates are based;*
 - *whether there has been or should have been a change from the previous period in the methods used to set the estimates; if so, for what reason;*
 - *whether management has evaluated the impact of estimation uncertainty; if so, how it was done.*

Verification of the correctness of the management's application of the accounting estimate may include:

- *testing the accuracy, completeness and significance of the data on the basis of which the estimated values are set, and the correctness of the estimated values calculated using such data and management assumptions;*

○ *study of the source, significance and reliability of external data or information, including obtained from external experts whom management has engaged to assist in the determination of estimates;*

○ *recalculation of the estimated value and study of information about it in order to verify its internal consistency;*

○ *study of the processes of verification and approval of estimates by management.*

The auditor may perform a point estimate or a range of estimates, which is a value or a range of values that are set based on audit evidence for use in the analysis of management's point estimate. Estimation uncertainty is the effect of insufficient calculation accuracy on the accounting estimate and related disclosed information. The auditor is obliged to determine whether, in his professional judgment, any of the accounting estimate with a high degree of uncertainty will lead to significant risks. In this case, it is necessary to analyze the need to involve an expert.

One of the methods that management can use is sensitivity analysis. This method may involve determining how the monetary value of the accounting value changes when using different assumptions. Due to the fact that different market participants apply different assumptions, changes are possible even for the estimated values determined at fair value. Based on the results of the sensitivity analysis, it is possible to foresee a number of scenarios of results – "pessimistic" and "optimistic", sometimes referred to as "the range of results determined by management".

The auditor should determine whether there is a possible bias of management in the setting of estimated values, signs indicating a possible bias of management in the calculation of estimated values are:

- changes in the accounting estimate or the method of its determination based on the subjective opinion of management about the change in circumstances;
- the organization's use of its own assumptions in assessing fair value, although such assumptions contradict the observed assumptions of market participants;
- selection or formation of significant assumptions, the use of which results in a point estimate that is beneficial to management.

Analyzing the provisions of the ISA 540 "Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures" (2), it can be stated that the auditor must take into account the inherent risk factors:

- 1) estimated uncertainty (lack of clarity in measuring accounting estimates),
- 2) complexity (the inherent complexity of accounting estimates, in cases where a lot of data and assumptions are required),
- 3) subjectivity.

To understand the internal control system, it is necessary to establish: what procedures are used by the company's management to establish accounting estimates, the need to involve experts, how the internal control system identifies and prevents the risks of incorrect accounting estimates, the information system of the enterprise, the methods used in accounting estimates, management control methods are needed whether special knowledge and requirements for personnel in the application of accounting estimates. Such requirements have been introduced based on the purpose of the audit, through methods (especially when complex modeling is used), data and assumptions, for audit procedures to eliminate the risk of material errors.

The auditor should perform audit procedures when substantive tests alone do not provide sufficient evidence for management's assumptions. At the same time, the auditor checks the established methods of accounting estimates, the validity of their change, how management takes into account the uncertainty in the accounting estimate, checking mathematical calculations, especially if they are made with errors, in the case of complex modeling.

When conducting an audit of financial statements, the auditor should:

- ✚ *introduce the "deferred requirements" when obtaining confirming and contradictory evidence in the audit of accounting estimates: if the auditor cannot obtain sufficient evidence on accounting estimates or receives various evidence at the same time:*

confirming and contradictory, then in this case, when drawing up the auditor's report, the provisions of ISA 705 should be applied.

- + need to obtain audit evidence when additional disclosures are required: the auditor must perform audit procedures (including audit sampling relating to the elements and disclosures in the financial statements, on elements requiring accounting ratings).*
- + include mandatory questions related to accounting estimates with persons responsible for corporate governance: it is necessary to include questions on accounting estimates in terms of uncertainty with the management of the audited entity.*

It should be noted that the IAASB has now released a draft of International Standard on Auditing for LCE, which presents a separate chapter 6 on risk identification and assessment. (3). Part 6 of the ISA(draft) „Auditing of financial statements of less complex entities,„ contains requirements relating to the auditor's responsibility for the implementation of procedures and related actions to identify and assess risks in order to:

- understand the organization and its environment, the applicable financial reporting concept and the organization's internal control system;*
- identify the risks of material misstatement at the level of the financial statements and assertion levels at the audited entity, whether due to fraud or error; and*
- assess the inherent risk and control risk.*

The auditor should understand:

- ✓ the organizational structure of an audited entity, ownership and management, business model (including how the organization uses IT in its business model).*
- ✓ industry and other external factors.*
- ✓ how the financial results of the audited entity 's activities are evaluated inside and outside the entity.*
- ✓ the regulatory framework applicable to the audited entity.*
- ✓ the operations of the audited entity and other events and conditions that may cause the recognition or disclosure of accounting estimates or their modification.*
- ✓ agreements or relationships that may lead to unrecognized obligations, future obligations or changes in assets. Understanding the audited entity 's goals, strategy, and business model helps the auditor understand the audited entity at a strategic level and understand the business risks that the audited entity faces. Understanding the business risks affecting the financial statements helps the auditor to assess the risk of material misstatement.*

Understanding the entity's internal control system influences the auditor's identification and assessment of the risks of material misstatement, and also helps the auditor in planning and developing further audit procedures.

The internal control system of an organization consists of five components of internal control, each of which requires understanding:

- ✓ Control environment,*
- ✓ The organization's risk assessment process,*
- ✓ The organization's process of monitoring the internal control system.*
- ✓ Information system and communication.*
- ✓ Control measures. (3).*

In less complex organizations, and in particular in organizations consisting of an owner and a manager, the way of developing, implementing and maintaining an organization's internal control system will vary depending on the size and complexity of the organization. In the absence of formal processes or documented policies or procedures, the auditor should still understand how management or, where appropriate, those with managerial authority prevent and detect fraud and errors, and use professional judgment to determine the nature and scope of procedures to obtain the required understanding.

One of the most difficult issues in terms of identifying risks in the audited entity is understanding, testing the information system of the entity. The auditor should understand the information system related to the preparation of financial statements, including:

1) for significant classes of transactions, account balances and disclosures, how these transactions are initiated, recorded, processed, corrected as necessary, transferred to the general ledger and reflected in the financial statements, as well as:

- ✓ *how the information system records, processes and discloses events and conditions other than transactions;*
- ✓ *accounts, specific accounts in financial statements and other supporting records for information flows;*
- ✓ *the resources of the entity used in the preparation of financial statements;*
- ✓ *the financial reporting process used to prepare the entity's financial statements, including disclosures.*

2) the IT environment.

The auditor's understanding of the information system can be obtained in various ways and may include:

- + *requests from relevant personnel about the procedures used to initiate, register, process and report on transactions, or about the process of preparing the financial statements of the organization;*
- + *review of policy or process manuals or other documentation of the organization's information system;*
- + *monitoring the implementation of policies or procedures by the organization's personnel; or*
- + *selection of transactions and their tracking using the applicable process in the information system.*

The key to risk assessment is, of course, fraud detection. In designing and performing procedures to identify and assess the risks of material misstatement due to fraud or error, the auditor should request management regarding:

- *management's assessment of the risk that the financial statements may be materially misstated due to fraud, including the nature, extent and frequency of such assessments;*
- *the process of identifying and responding to fraud risks in the entity, including any specific fraud risks that have been identified by management or that have been brought to its attention, or classes of transactions, account balances or disclosures in respect of which there is likely to be a risk of fraud;*
- *communications by management, if any, to persons with managerial authority regarding its processes for identifying and responding to fraud risks in the entity;*
- *related parties of the entity, including changes from the previous period, the nature of the relationship between the entity and these related parties and whether the entity entered into any transactions with these related parties during the period, and, if so, the type and purpose of the transactions;*
- *non-compliance with legislation or regulations that may have a material impact on the financial statements, and verification of correspondence, if any, with the relevant licensing or regulatory authorities; and*
- *existing events or conditions that, individually or collectively, may affect the ability of the entity to continue as a going concern.*

Conclusion

Correlating the theoretical basis of the risk-based approach in auditing for applicability, the author proposes the following auditor's file, which concerns the identification of risks.

Table 1.

Auditor's file. Identification of risks in the audit of the financial statements (conditional entity).

No.	Identified risks	Note/Response measures
1.	<i>Risks associated with jurisdiction:</i> Risk category A. High inflation over the past 3 years Risk category B..... Risk category C.....	Necessary to apply the provisions of IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
2.	<i>Risks associated with the industry:</i> Risk category A. <i>Strict regulation of equity, liquidity or reserves</i> Risk category B..... Risk category C.....	Checking these indicators for compliance with those established in regulatory enactments. Risk of non-compliance - liquidation of the enterprise
3.	<i>Risks associated with the audited entity</i> Risk category A. Bad reputation of the owners (information from open sources.....) Risk category B..... Risk category C.....	Verification of transactions with owners (loans, decisions of shareholders meetings, payment for owners on various transactions, etc.)
4.	Risks associated with the organization of accounting, and presentation of information in the financial statements of the audited entity Risk category A. The risk of incorrect reflection in the accounting of transactions with owners. Risk category B..... Risk category C.....	The risk that transactions with owners will not be correctly reflected in the accounting of the audited enterprise due to errors or fraud.

Source: elaborated by the author

Assessing risks and assigning them to different categories is the prerogative of the auditor, based on his judgment, as a result of understanding the activities of the entity and its environment.

REFERENCES

1. ISA 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment, <https://www.iaasb.org/publications/2020-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>
2. ISA 540 ``Auditing accounting estimates and related disclosures`` <https://www.iaasb.org/publications/2020-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>
3. ISA (draft) Auditing of financial statements of less complex entities <https://www.iaasb.org/focus-areas/new-standard-less-complex-entities>

**AUDITUL INTERN ÎN ADMINISTRAȚIA PUBLICĂ LOCALĂ DIN ROMÂNIA:
RETROSPECTIVĂ ȘI PERSPECTIVĂ**

**INTERNAL AUDITING IN THE LOCAL PUBLIC ADMINISTRATION IN ROMANIA:
RETROSPECTIVE AND PERSPECTIVE**

CZU:657.6:352(498)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.29>

Constantin STRĂPUC,
Stefan cel Mare University of Suceava, Romania
E-mail: strapuc@gmail.com

Abstract: Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. In particular, the internal public auditing takes the form of a functionally independent and objective activity of assurance and advice for the decision-makers of the organization, designed to add value and improve the activities of the public entity.

The present paper is intended to be a retrospective look at how the internal public audit activity was organized and carried out in the Romanian local public administration, as well as an anticipation of future challenges, from the perspective of the digitalization of public administration.

Keywords: internal public auditing, local public administration, public entit, digital economy

JEL Classification: M42

1. Introducere

În circumstanțele generate de dinamica mediului economic și social, mereu în transformare și, nu de puține ori, chiar cu "turbulențe", managementul entităților organizaționale a resimțit nevoia unui nou instrument în sprijinul actului de conducere, care să-l ajute în mai buna identificare a riscurilor ce pot să apară în funcționarea și realizarea misiunii organizației. În acest context, s-a născut auditul intern, adevărat pilon de sprijin pentru orice act de conducere, care a dobândit în timp caracterul de "funcție universală", întrucât se regăsește atât la entități de drept public, cât și la entități de drept privat și se adresează tuturor funcțiilor structurale ale organizației [1].

Deși, etimologic, termenul de *audit* își are izvorul în limba latină, unde *audio-audire* avea semnificația de "a asculta", auditul intern, așa cum îl cunoaștem astăzi, este un concept relativ nou în spațiul economic și al administrației publice românești. El este prezent pe lângă toate funcțiile vitale ale unei entități, monitorizându-i activitatea, de la elaborarea planului până la raportarea rezultatelor financiare și acordând consultanță managerului, dar fără a interveni direct în decizia managerială. Cu alte cuvinte, misiunea auditorilor interni este aceea de a îmbunătăți și proteja valoarea organizației, asigurând asistență și suport top managementului entității [2].

Trecerea în revistă a literaturii de specialitate demonstrează o preocupare crescândă a autorilor pentru auditul intern, privit ca un proces dinamic, care evoluează împreună cu societatea și în strânsă legătură cu nivelul ei de dezvoltare [3]. În acest context, literatura [4] subliniază că un management performant în sectorul public este influențat de modul în care conducerile entităților publice conștientizează rolul și importanța auditului intern ca suport al deciziei manageriale. Și în zona entităților economice de interes public, auditul intern reprezintă o activitate de importanță strategică în ceea ce privește procesele de control și management [5]. Creșterea capacității sistemului de control intern managerial de a identifica și gestiona la un nivel acceptabil potențialele riscuri cu care se confruntă o entitate, publică sau privată, pentru a asigura realizarea misiunii acesteia, este în strânsă corelație cu dezvoltarea funcției auditului intern [6]. Monitorizarea performanței entității, presupune evaluarea periodică, la nivelul managementului organizației, a gradului în care obiectivele stabilite au fost atinse, detectarea abaterilor de la nivelurile planificate și aplicarea măsurilor pentru aducerea

performanței la nivelul planificat. Evaluările periodice desfășurate de către compartimentul de audit intern contribuie la diminuarea variațiilor referitoare la referențialul stabilit [7].

Metodologia cercetării: prezentul studiu este rezultatul unei investigații sistematice privind auditul intern în administrația publică locală din România și este motivat de recente modificări și completări aduse legislației în domeniu. Metoda de cercetare o reprezintă analiza documentară a legislației și literaturii de specialitate, precum și analiza secundară a datelor și informațiilor furnizate de surse deschise guvernamentale, în scopul înțelegerii profunde a fenomenului analizat și a obținerii unei imagini cât mai complete asupra acestuia. Datele culese și prelucrate în acest articol valorifică informațiile de pe pagina web a Ministerul Finanțelor, prin care sunt publicate rapoartele anuale ale Unității Centrale de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI). Această structură se află în subordinea directă a ministrului de finanțe și este abilitată să organizeze și să dezvolte sistemul național de raportare a rezultatelor activității de audit public intern derulate de structurile de audit public ale autorităților și instituțiilor publice din România. Pe cale de consecință, informațiile sunt de încredere, exacte și obiective, oficialitatea sursei constituind o garanție în acest sens.

Lucrarea este structurată pe secțiuni. O primă secțiune analizează principalele aspecte privind fundamentarea legislativă, organizarea și evoluția auditului intern în entitățile administrației publice locale din România, iar cea de-a doua trece în revistă provocările pe care digitalizarea administrației publice le îndreaptă asupra auditului intern. Secțiunea finală cuprinde principalele concluzii și sugestii menite să îmbunătățească și să consolideze funcția de audit intern în administrația publică locală.

2. Organizarea activității de audit intern în administrația publică locală din România – scurtă retrospectivă

Sectorul public se întâlnește în acea zonă a economiei în care se manifestă proprietatea publică sau, altfel spus, în sens economic, sectorul public poate fi definit ca fiind „suma tuturor activităților desfășurate de stat” [8]. Subiecții din sfera proprietății publice sunt statul, cu instituțiile publice ale administrației centrale, respectiv locale, precum și toate companiile publice care produc sau distribuie bunuri publice, private sau mixte. Practic, nu există economie de piață în care sectorul public să nu interfereze mai mult sau mai puțin, direct sau indirect cu factorii care influențează orientarea operatorilor economici, respectiv activitatea acestora [9]. În viața de zi cu zi întâlnim o paletă largă de împrejurări în care intervine noțiunea de public și care se află în corelație cu sectorul public: sănătate publică, învățământ public, administrație publică, finanțe publice, cheltuieli publice, servicii publice, întreprinderi publice etc, toate reprezentând domenii sau zone de interes în care regăsim organizată sau în curs de implementare funcția de audit public intern.

În acest context, în această primă secțiune, căutăm să răspundem la următoarele întrebări de cercetare: Q₁) Care este cadrul normativ și instituțional în care s-a implementat funcția de audit public intern în administrația publică locală? Q₂) Care este stadiul procesului de implementare? Q₃) Care sunt punctele forte și mai ales punctele slabe, care trebuie corijate și ce măsuri se pot lua? Pe baza acestor întrebări și aplicând metodologia relevantă în secțiunea introductivă, am obținut rezultatele redată în cele ce urmează.

Procesul legislativ de organizare instituțională și procedurală a auditului intern în entitățile publice românești a cunoscut două momente distincte. Primul l-a constituit adoptarea Ordonanței Guvernului (OG) nr.119/1999, care, în capitolul al doilea – ”Dispoziții privind auditul intern”, stipula că ”auditul intern se organizează în mod independent, în structura fiecărei instituții publice, sub forma unui compartiment specializat constituit din una sau mai multe persoane”, denumite auditor intern. Al doilea moment important a fost armonizarea legislației auditului public intern, în conformitate cu cerințele acquis-ului comunitar și cu standardele de audit internaționale și ale Uniunii Europene (prevăzută, în Documentul de poziție revizuit pentru Capitolul 28 - Controlul financiar, ca direcție de dezvoltare și modernizare a sistemului de control financiar public în România), a condus la adoptarea Legii nr.672/2002. Legea a fost proiectată pentru răspunde cerințelor Comisiei Europene în ceea ce privește respectarea de către țările candidate a cadrului legal în domeniul auditului public intern, cu privire la formarea și utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public.

Aspectele procedurale ale desfășurării activității de audit public intern au făcut obiectul unor ordine ale ministrului finanțelor publice (OMFP), până la adoptarea unor hotărâri ale Guvernului României (HG), prin care s-au stabilit norme generale privind exercitarea activității de audit public intern, privind sistemul de cooperare pentru asigurarea acestei funcții, respectiv pentru coordonarea și desfășurarea proceselor de atestare națională și de pregătire profesională a auditorilor (tabelul nr.1).

Tabelul nr.1- Cadrul normativ al auditului public intern (1999-prezent)

Principalele acte normative privind activitatea de audit public intern		În vigoare
Legislație primară	OG nr.119/31.08.1999, privind auditul intern și controlul financiar preventiv - <i>abrogată parțial (în privința auditului) de Legea nr.672/2002</i>	1999- prezent
	Legea nr.672/24.12.2002 , privind auditul public intern, <i>modificată și completată prin:</i> – Ordonanța Guvernului (OG) nr.37/29.01.2004, aprobată prin Legea nr.106/2004 – Ordonanța de Urgență a Guvernului (OUG) nr.35/11.04.2009, aprobată prin Legea nr.260/2009 – Legea nr.329/5.11.2009 – Legea nr.284/28.10.2010 – Legea nr.191/27.10.2011 - dispune republicarea legii Legea nr.672/24.12.2002 a fost republicată în 5 decembrie 2011, <i>ulterior modificată și completată prin:</i> – OUG nr.26/06.06.2012, aprobată prin Legea nr.16/2013 – OG nr.19/30.08.2017, aprobată prin Legea nr.115/2018 – OG nr.29/26.08.2022	2002- prezent
Legislație secundară și terțiară	OMFP nr.38/15.01.2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern - <i>abrogat de HG nr.1086/2013</i>	2003- 2013
	OMFP nr.1702/14.11.2005, pentru aprobarea Normelor privind organizarea și exercitarea activității de consiliere desfășurate de către auditorii interni din cadrul entităților publice - <i>abrogat de HG nr.1086/2013</i>	2005- 2013
	HG nr.1183/04.12.2012 pentru aprobarea Normelor privind sistemul de cooperare pentru asigurarea funcției de audit public intern	2012- prezent
	HG nr.1.259/12.12.2012 pentru aprobarea Normelor privind coordonarea și desfășurarea proceselor de atestare națională și de pregătire profesională continuă a auditorilor interni din sectorul public și a persoanelor fizice	2012- prezent
	HG nr.1086/11.12.2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern	2013- prezent
	HG nr.554/02.07.2014 pentru aprobarea Normelor privind înființarea comitetelor de audit intern	2014- prezent
	OMFP nr.880/28.06.2002 pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern, <i>abrogat de OMFP nr.252/2004</i>	2002- 2004
OMFP nr.252/03.02.2004 pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern	2004- prezent	

Sursa: prelucrare proprie, pe baza legislației specifice domeniului

Analiza cadrului legislativ evidențiază un număr mare de modificări ale legislației primare (8 modificări și completări, precum și o republicare a legii în vigoare) într-o perioadă relativ scurtă de timp, aspect ce pune în discuție echilibrul între stabilitatea reglementării, cerută de normele de tehnică legislativă, și cerințele de adaptare la nevoile de interes public, care evoluează odată cu dezvoltarea socială.

Este necesară o mai judicioasă alegere a soluției legislative pentru a asigura durabilitatea normei juridice primare în timp, întrucât modificarea acesteia atrage, de regulă, adaptarea legislației secundare, menite a detalia aplicarea legii. Or, din această perspectivă, se observă, de multe ori, întâzieri ale emiterii legislației secundare față de termenul stipulat în lege, ceea ce poate deruta practicienii în aplicarea corectă a normelor în vigoare. Spre exemplu, Legea nr.191/2011 de modificare a Legii nr.672/2002, a stipulat elaboarea în termen de 90 de zile a normelor generale privind exercitarea auditului public intern, a normelor privind sistemul de cooperare pentru asigurarea funcției de audit public intern și celor privind coordonarea și desfășurarea proceselor de atestare națională și de pregătire profesională continuă a auditorilor interni, norme care s-au adoptat după unu sau chiar doi ani de la intrarea în vigoare a legii.

De asemenea, o serie de neclarități ale legii au avut ca efect întâzieri în implementarea funcției de audit public intern, cu deosebire în zona entităților publice din administrația publică locală, așa cum vom arăta în continuare. În context, considerăm binevenită completarea adusă Legii auditului public

intern de OG nr.29/2022, prin care s-a definit, fără echivoc, ”cadrul organizatoric și funcțional al activității de audit public intern”.

Instituțional, organizarea și desfășurarea activității de audit intern, în sectorul public din România se realizează prin organismele instituțional-structurale relevate în tabelul nr.2.

Tabelul nr.2 – Organizarea instituțională a activității de audit public intern

Organismul instituțional-structural	Rol, competențe, sarcini
Comitetul pentru Audit Public Intern (CAPI)	Organism cu rol consultativ, înființat pe lângă UCAAPI, în vederea definirii strategiei și a îmbunătățirii activității de audit public intern în sectorul public
Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI)	Structură constituită în cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în subordinea directă a ministrului finanțelor publice. Elaborează, coordonează și aplică strategia unitară în domeniul auditului public intern, dezvoltând cadrul normativ aplicabil și monitorizând la nivel național această activitate.
Comitetele de audit intern	Organisme cu rol în creșterea eficienței activității de audit public intern, constituite obligatoriu în instituțiile publice ale administrației centrale, care efectuează în cursul unui exercițiu bugetar cheltuieli mai mari de 2.000.000.000 de lei și facultativ, în instituțiile care înregistrează cheltuieli sub acest prag, potrivit reglementărilor recente (OG nr.29/26.08.2022).
Compartimentele de audit public intern din entitățile publice	Compartimente funcționale ale entităților publice destinate a efectua misiuni de audit public menite a evalua în ce măsură sistemele de management financiar și control ale entităților sunt transparente și conforme cu normele de legalitate, regularitate, economicitate, eficiență și eficacitate.

Sursa: prelucrare proprie, pe baza legislației în vigoare

Obiectivul general a auditului public intern îl reprezintă îmbunătățirea managementului entităților publice prin: a) activități de asigurare, care reprezintă examinări obiective ale elementelor probante, efectuate în scopul de a furniza entităților publice o evaluare independentă a proceselor de management al riscurilor, de control și de guvernare; b) activități de consiliere menite să adauge valoare și să îmbunătățească procesele guvernării în entitățile publice, fără ca auditorul intern să își asume responsabilități manageriale.

Ultimele modificări legislative stipulează că auditul public intern se exercită asupra tuturor activităților desfășurate în cadrul entităților publice, cel puțin o dată la patru ani, prioritizarea misiunilor făcându-se pe baza analizelor de risc și a solicitărilor Curții de Conturi a României. Digitalizarea în sectorul public a indus necesitatea extinderii paletei misiunilor de audit și asupra tehnologiei informaționale, astfel încât, în prezent, principalele tipuri de misiuni de audit public intern și caracteristicile lor sunt cele prezentate în tabelul nr.3.

Tabelul nr.3 – Misiunile de audit public intern

Misiunea	Principalele caracteristici ale misiunii
Audit de sistem	Evaluează sistemele de conducere și control intern ale entității publice prin prisma asigurării economicității, eficacității și eficienței în desfășurarea activității, pentru identificarea deficiențelor și formularea recomandărilor necesare corectării acestora
Audit al performanței	Examinează în ce măsură criteriile stabilite pentru implementarea obiectivelor și sarcinilor entității publice sunt adecvate evaluării rezultatelor și apreciază dacă rezultatele obținute sunt conforme cu obiectivele
Audit de regularitate	Examinează activitățile entității publice din perspectiva efectelor financiare asupra fondurilor publice sau patrimoniului public, sub aspectul respectării principiilor, regulilor procedurale și metodologice aplicabile
Audit al tehnologiilor informaționale	Examinează și evaluează riscurile, politicile, procedurile, operațiunile, aplicațiile, managementul datelor și infrastructura entității publice în domeniul tehnologiei informației

Sursa: prelucrare proprie, pe baza legislației în vigoare

Constituirea cadrului organizatorico-funcțional al activității de audit public intern presupune înființarea la nivelul entității publice a unui compartiment de audit public intern prevăzut cu cel puțin două posturi de auditori interni, cu normă întreagă și cu asigurarea resurselor financiare necesare ocupării posturilor și funcționării compartimentului.

Modalitățile alternative de realizare a funcției de audit public intern sunt prin intermediul organului ierarhic superior ori prin aderarea la un sistem de cooperare, pentru entitățile nu și-au constituit compartiment propriu de audit intern. Organizarea auditului intern prin cooperare este agreată în zona entităților publice aparținând autorităților locale, din perspectiva unui nivel mai redus al costurilor.

Îndeplinirea în bune condiții a scopului oricărei misiuni de audit este indisolubil legată de competențele profesionale al auditorilor interni desemnați să execute acea misiune, exprimată prin

cunoștințele de specialitate, abilitățile (figura nr.1) și valorile profesionale ale acestora, specificate în legislația aplicabilă domeniului și în Standardul Ocupațional ”Auditor intern în sectorul public”.



Figura nr.1 – Cunoștințele și abilitățile necesare auditorului public

Sursa: proiecție proprie, pe baza reglementărilor în vigoare

Un imperativ al activității auditorului public intern îl reprezintă respectarea standardelor de etică profesională, condiție necesară pentru ca rezultatele activității să se poată bucura de credibilitate și acceptare, răpunzând, astfel, cerințelor managementului entității și interesului public. Realizarea obiectivelor profesiei presupune ca activitatea auditorului public să se fundamenteze pe profesionalism, calitate, încredere și credibilitate. În acest sens, *Codul privind conduita etică a auditorului intern* stabilește norme de conduită și definește principii pe care auditorul intern este obligat să le respecte în activitate, reflectate în valorile profesionale de care trebuie să dea dovadă auditorul public (figura nr.2).

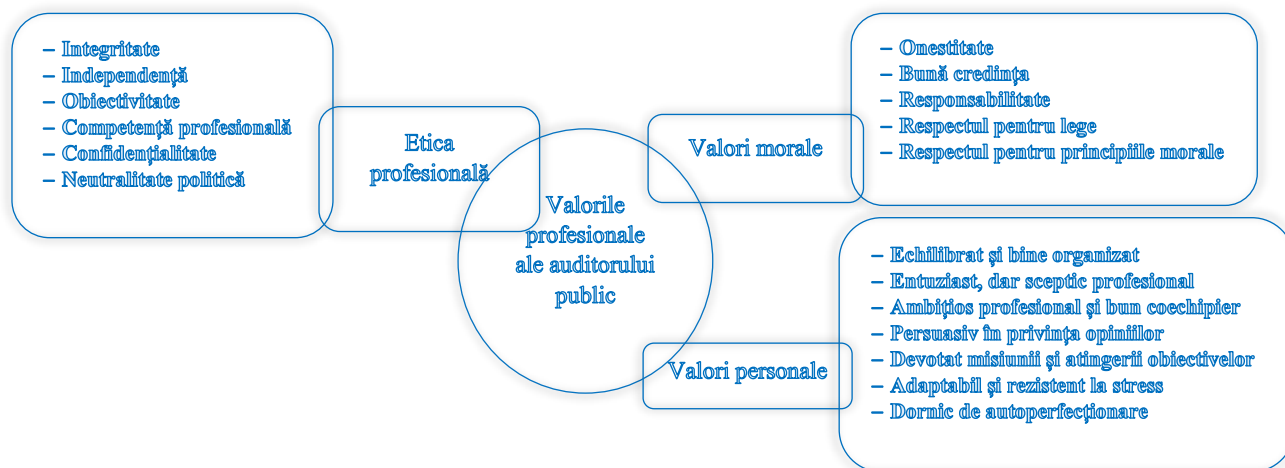


Figura nr.2 – Valorile profesionale specifice auditorului public

Sursa: proiecție proprie, pe baza legislației și standardului ocupațional

Potrivit datelor statistice oficiale publicate de UCAAPI cu referire la anul 2021, profilul conducătorului structurii de audit intern relevă un profesionist caracterizat prin: a) vechime de peste 5 ani în domeniu (78%); b) absolvent de studii economice (87%); c) cunoscător al limii engleze (80%); d) deținător cel puțin a unei certificări naționale (88%); e) membru al unei organizații profesionale naționale (59%). Profilul auditorului public intern de execuție: a) vechime peste 5 ani în audit intern (59%); b) studii economice (83%); c) cunoștințe de limba engleză (75%); d) fără vreo certificare națională (99%); e) nu este membru al vreunei organizații profesionale naționale (76%).

Pregătirea profesională continuă, la nivelul aceluiași an, a presupus: a) participarea la cursuri specializate de instruire (14%); b) utilizarea studiului individual, din lipsa fondurilor pentru cursuri (76%); c) participarea la alte forme de pregătire - conferințe, seminarii, workshopuri etc (10%).

Din perspectivă instituțională, datele statistice relevă existența unui număr total de 13.758 de entități publice cu obligația de a organiza și exercita activitatea de audit public intern, din care: 1.675 de entități (reprezentând 12,2% din total) aparțin administrației publice centrale, iar 12.083 (reprezentând 87,8% din total) sunt entități ale administrației publice locale (unități administrativ teritoriale – UAT și entități subordonate acestora), structura lor fiind relevată în figura nr.3.

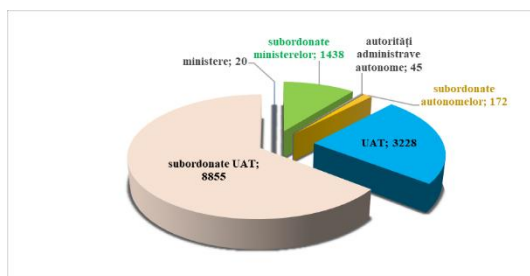


Figura nr.3 – Structura entităților publice care au organizat activitatea de audit public intern în 2021

Diferența considerabilă de pondere, ne-a determinat să optăm pentru analiza evoluției organizării instituționale a auditului intern în entitățile publice din sfera administrației publice locale, ca fiind reprezentativă pentru acest proces în România.

Perioada observată cuprinde intervalul anilor 2004-2021, pentru care s-au extras și prelucrat, din materialele publicate pe internet de UCAAPI, datele necesare calculului unor indicatori precum: rata de înființare a compartimentelor de audit public intern, rata de ocupare a posturilor de auditor, indicele de alocare auditor/entitate (tabelul nr.4), de natură a facilita analiza obiectivă a procesului de implementare a funcției de audit intern în entitățile administrației publice locale.

Tabelul nr.4 – Organizarea instituțională a auditului public intern (API) în administrația publică locală, în perioada 2004-2021

Indicator analizat	(A) Organizarea instituțională			(B) Asigurarea resursei umane			
	Nr. entități obligate a înființa API	Nr. entități cu API înființat	Rata de înființare a API (%)	Nr. posturi aprobate	Nr. posturi ocupate	Rata de ocupare a posturilor de auditor (%)	Indicele de alocare auditori/entitate
2004	2.847	674	23,7	*	*	-	-
2005	2.556	679	26,6	*	*	-	-
2006	2.625	763	29,1	1273	864	67,9	1,13
2007	3.171	916	28,9	1664	682	41,0	0,74
2008	3.223	1.330	41,3	1654	983	59,4	0,74
2009	4.490	1.071	23,9	1895	1103	58,2	1,03
2010	5.883	1.007	17,1	1540	940	61,0	0,93
2011	7.279	1.311	18,0	1523	911	59,8	0,69
2012	10.318	5.559	53,9	1467	726	49,5	0,13
2013	9.580	5.533	57,8	1399	804	57,5	0,15
2014	9.854	6.821	69,2	1459	*	-	-
2015	8.731	7.100	81,3	1584	1097	69,3	0,15
2016	9.711	7.428	76,5	1631	1074	65,8	0,14
2017	10.470	8.061	77,0	1541	1120	72,7	0,14
2018	10.199	8.349	81,9	1606	1187	73,9	0,14
2019	10.054	8.557	85,1	1736	1298	74,8	0,15
2020	11.608	10.216	88,0	1793	1316	73,4	0,13
2021	12.083	10.784	89,2	2212	1.308	59,1	0,12

* lipsă date în rapoartele oficiale publicate

Sursa: prelucrare proprie, pe baza datelor anuale publicate de UCAAPI în perioada 2004-2021

Pe baza acestor date, graficul trasat (figura nr.4) reliefează tendința crescătoare a implementării organizaționale a auditului intern în administrația publică locală, cu un salt evident începând din anul 2012 (o rată de înființare de 3 ori mai mare decât anul precedent), când, legislativ¹⁷, a fost abrogată posibilitatea realizării activității de audit public intern de auditori interni, persoane fizice atestate, pe bază de contracte de prestări servicii.

Cu toate acestea, la finele intervalului analizat, se observă că peste 10% din entitățile administrației publice locale nu au implementat funcția de audit public intern, deși aceasta reprezintă o obligație legală a cărei nerespectare este considerată contravenție și sancționată ca atare cu amendă.

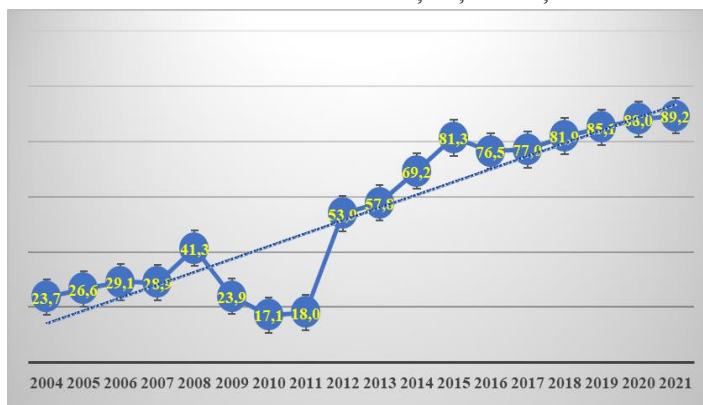


Figura nr.4 – Evoluția ratei de înființare a structurilor de audit intern în administrația publică locală, în perioada 2004-2021

Sursa: prelucrare proprie, pe baza datelor din tabelul nr.3(A)

Graficul din figura nr.5, demonstrează aceeași tendință crescătoare în dinamica ocupării cu resurse umane a posturilor de auditor intern din administrația publică locală. Se păstrează, însă, pe întreaga perioadă analizată, o diferență semnificativă între numărul posturilor aprobate prin organigrama entităților și numărul posturilor efectiv ocupate cu personal de specialitate, vârful constituindu-l anul 2019 când posturile au fost ocupate în proporție de 74,8%. Prin urmare, chiar și în cazul entităților publice care au organizat activitatea de audit public intern, statistic, unul din patru posturi de auditor a rămas neocupat.

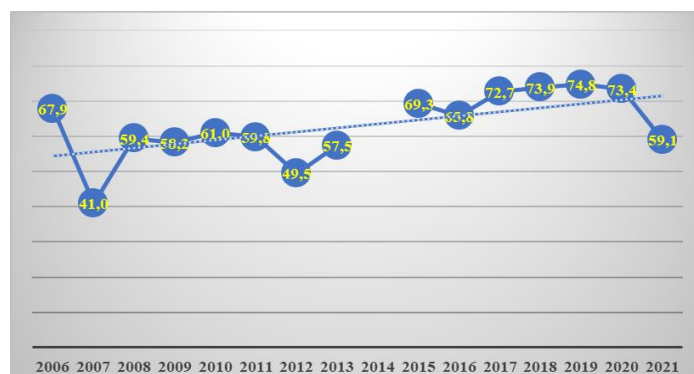


Figura nr.5 – Evoluția ratei ocupării posturilor de auditor în administrația publică locală, în perioada 2004-2021

Sursa: prelucrare proprie, pe baza datelor din tabelul nr.3(B)

În același timp, indicele de alocare a auditorilor pe entitate, confirmă și din perspectivă statistică subdimensionarea compartimentelor de audit. Valoarea cea mai mare, de 1,13 auditori/entitate, înregistrată în 2006, este sub minimul de cel puțin doi auditori pe compartiment, prevăzut de lege.

¹⁷ A se vedea OUG nr.26/06.06.2012 privind unele măsuri de reducere a cheltuielilor publice și întărirea disciplinei financiare și de modificare și completare a unor acte normative

Această subdimensionare pune sub semnul întrebării posibilitatea asigurării auditării corespunzătoare a tuturor activităților desfășurate de entitate publică în intervalul de timp stabilit de lege, dacă compartimentul de audit public intern nu e constituit, ca număr de auditori pe baza volumului de activitate, a mărimii și complexității entității, precum și a mărimii riscurilor asociate.

În concluzie, ca răspuns la întrebările de cercetare, retrospectiva celor două decenii de la reglementarea introducerii în administrația publică locală a funcției de audit intern, relevă, pe de o parte, nefinalizarea procesului de organizare instituțională a auditului intern în toate entitățile, iar, pe de altă parte, constatăm insuficiențe cu privire la asigurarea cu personal a posturilor aprobate prin organigramele entităților.

În acest context, opinăm că măsura introducerea noilor reglementări (prin OG nr.29/2022), va avea efecte benefice asupra organizării și desfășurării activității de audit public intern, întrucât:

- a. au completat insuficiența normativă privind definirea ”cadrului organizatoric și funcțional” al activității de audit public intern;
- b. au perfecționat sistemul de cooperare pentru asigurarea funcției de audit intern, ca soluție alternativă pentru entitățile publice locale care nu dispun de resurse financiare suficiente pentru asigurarea funcției de audit intern prin compartiment propriu;
- c. au consolidat structura de audit, stabilind obligația conducerii entității ca, înainte cu 30 zile lucrătoare de inițierea deciziei privind modificarea structurii compartimentului, a reducerii numărului de auditori interni sau a desființării compartimentului de audit public intern, să informeze atât UCAAPI, cât și Curtea de Conturi a României;
- d. a stabilit competența materială a reprezentanților Curții de Conturi a României (în locul reprezentanților împuterniciți ai Ministerului Finanțelor, potrivit vechii reglementări) de constata și sancționa contravenția cu privire la încălcarea obligației de asigurare a cadrului organizatoric și funcțional necesar desfășurării activității de audit public intern de către conducătorul instituției publice sau, după caz, de organul de conducere colectivă, ceea ce va determina creșterea gradului de implementare a auditului public intern, în special în administrația publică locală.

3. Perspectivele auditului public intern în contextul digitalizării administrației publice locale

Pentru a putea concluziona cu privire la acuratețea datelor utilizate în misiunile de audit, precum și în legătură cu adecvarea și suficiența probelor de audit, de multe ori este necesar ca auditorul public intern să analizeze baze de date, sisteme informatice, sisteme informaționale etc. Plecând de la aceste premise și în contextul măsurilor dispuse pentru administrația publică românească în ceea ce privește implementarea conceptului de digitalizare și informatizare a administrației, OG nr.29/2022 introduce auditul tehnologiilor informaționale, care examinează și evaluează riscurile, politicile, procedurile, operațiunile, aplicațiile, managementul datelor și infrastructura entității publice în domeniul tehnologiei informației.

Prin urmare, principalele întrebări de cercetare pentru această secțiune sunt: Q₁) Care este stadiul digitalizării administrației publice românești? Q₂) Care sunt principalele instrumente ale tehnologiei informației și comunicațiilor pe care literatura de specialitate le evidențiază ca având impact asupra auditului intern? Q₃) Care ar fi principalele provocări pentru profesionistul auditor, confruntat cu digitalizarea?

O imagine asupra stadiului informatizării administrației publice din România, poate fi conturată luând ca reper nivelul digitalizării societății și economiei românești comparativ cu celelalte state ale Uniunii Europene. În sprijinul acestui deziderat, am analizat datele statistice centralizate la nivelul Comisiei Europene [10], pe baza cărora se calculează indicatorul compus - Indicele economiei și societății digitale (Digital Economy and Society Index - DESI), ca medie ponderată a patru dimensiuni principale (capital uman, conectivitate, integrarea tehnologiei digitale, servicii publice digitale) – figura nr.6.

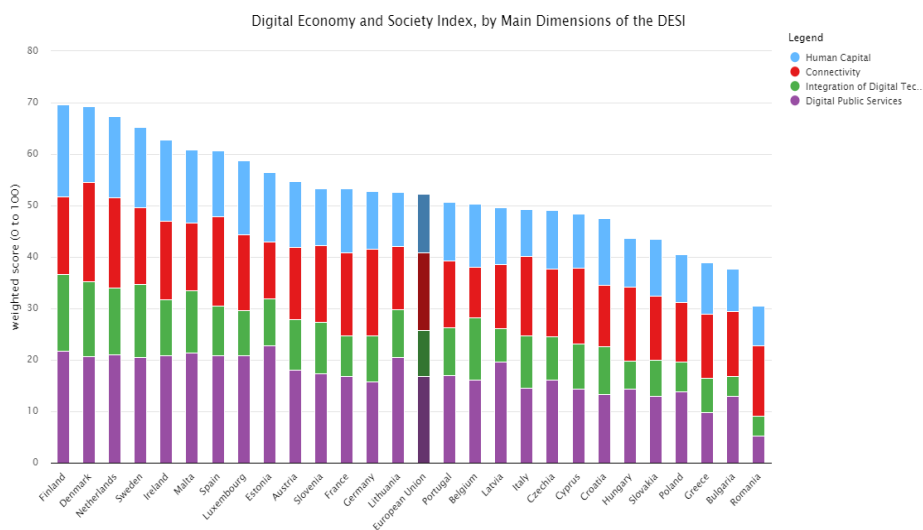


Figura nr.6 – Indicele compus al economiei și societății digitale în țările UE, la nivelul anului 2022

Sursa: European Commission services, pe baza datelor Eurostat [11]

Acest indice relevă faptul că țările nordice și Olanda conduc în privința integrării tehnologiilor digitale, în timp ce Bulgaria și România se situează pe pozițiile din finalul clasamentului statistic. Dintre țările foste socialiste, mai bine poziționate în clasament sunt Estonia și Lituania, cu indicele DESI mai mare decât media UE. România ocupă ultimul loc în privința digitalizării în economie și societate, chiar dacă, pe anumite segmente, au fost înregistrate progrese notabile (e.g. viteza conexiunii la internet). Cu alte cuvinte, deși s-a promovat o politică de facilități fiscale pentru lucrătorii din IT, produsul muncii lor nu este suficient de bine valorificat în zona serviciilor publice și a integrării digitale, rămănerile în urmă față de media europeană fiind evidente.

Analizând progresul României, din ultimii cinci ani, în privința celor patru dimensiuni ce compun DESI (figura nr.7), se observă o accentuare a tendinței de creștere a „digitalizării serviciilor publice”, dar cu menținerea în continuare a unui ecart semnificativ între media europeană și nivelul indicelui înregistrat în România (figura nr.8).

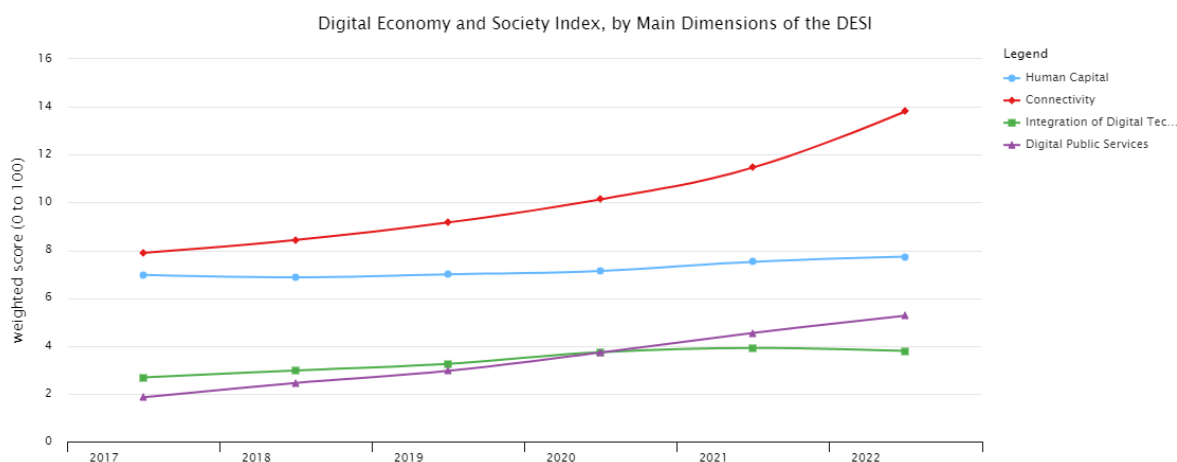


Figura nr.7 – Dinamica principalelor componente ale DESI - România (2017-2022)

Sursa: European Commission services, pe baza datelor Eurostat [11]

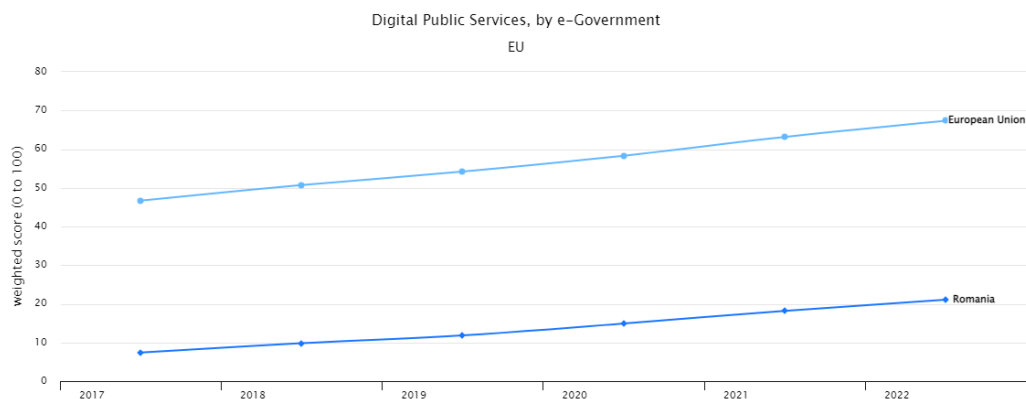


Figura nr.8 – Nivelul și evoluția indicelui ”servicii publice digitale”

în România (2017-2022), comparativ cu media la nivelul Uniunii Europene

În această realitate, pentru accelerarea transformării digitale a societății românești, România a înființat, în anul 2020, Autoritatea pentru Digitalizarea României (ADR), având ca scop introducerea și dezvoltarea mai rapidă a noilor tehnologii în sectoarele administrației publice, pentru asigurarea unor servicii publice de calitate, sigure și rapide, în regim online, ca răspuns la nevoile cetățenilor.

Strategia guvernamentală în domeniul funcției publice pentru 2022-2027 presupune dezvoltarea competențelor digitale ale angajaților administrației publice și asigurarea resursei umane necesare procesului de transformare digitală. În acest sens, recomandările Comisiei Europene vizează consolidarea competențelor digitale prin instruire specifică (re-skilling, up-skilling) și extinderea serviciilor electronice [12].

Particularizând, domeniile de cunoaștere pentru auditorul public intern, relevate sintetic în figura nr.1 din secțiunea precedentă, sunt, de asemenea, într-o permanentă dezvoltare și adaptare la revoluția tehnologică digitală, ceea ce conduce la nevoia imperativă ca auditorul să se adapteze schimbărilor din aceste domenii, printr-o îmbunătățire continuă a abilităților și cunoștințelor [13].

Era digitală înseamnă mai ales automatizarea proceselor. Autoritățile administrației publice – centrale sau locale – vor interacționa mai bine, mai rapid și mai sigur cu cetățenii și angajații, îmbunătățind în același timp actul administrativ, în condițiile automatizării proceselor de lucru prin adoptarea tehnologiilor informaționale și de inteligență artificială.

Multe administrații publice au adoptat aceste tehnologii, înregistrând rezultate pozitive, precum îmbunătățirea eficienței muncii, creșterea gradului de implicare a angajaților și optimizarea costurilor operaționale, creșterea siguranței proceselor și securității datelor. Exemplul Estoniei este unul elocvent. După mai multe atacuri cibernetice, specialiștii IT estonieni au reproiectat securitatea datelor printr-un sistem de etichetare a datelor digitale care pot confirma corectitudinea datelor, rețelelor și proceselor fără a se baza pe autorități centralizate. S-a născut astfel KSI, o tehnologie blockchain concepută în Estonia și utilizată la nivel global pentru a da asigurări că rețelele, sistemele și datele nu sunt compromise, toate păstrând confidențialitatea datelor. Cu KSI Blockchain implementat în rețelele guvernamentale estoniene, ”istoria nu poate fi rescrisă de nimeni, iar autenticitatea datelor electronice poate fi dovedită matematic” [14]. Cu alte cuvinte, nimeni (nici hackerii, nici administratorii de sistem, nici agenții guvernamentali) nu poate manipula datele sau ”scăpa” de ele.

În România, a fost adoptat documentul strategic de politica publică în domeniul e-guvernării, care trasează coordonatele implementarea guvernării digitale și managementul serviciilor publice electronice la nivelul administrației publice pentru perioada actualului deceniu [15]. Strategia este axată pe atingerea a trei mari obiective: a) dezvoltarea serviciilor publice electronice aferente evenimentelor de viață care se adresează cetățenilor și mediului de afaceri până la finalul anului 2030 la gradul minim 4 de sofisticare digitală; b) întărirea capacității instituțiilor și autorităților publice de a funcționa în mediu digital avansat și de a furniza servicii publice electronice mature până la finalul

anului 2030; c) consolidarea competențelor digitale generale ale angajaților administrației publice și creșterea nivelurilor de motivare și specializare a personalului IT.

Un pilon al acestei strategii de transformare digitală a sectorului public din România îl constituie componenta 7 din Planul Național de Redresare și Reziliență (PNRR) care are ca obiectiv general construcția unei infrastructuri digitale coerente, integrate la nivelul administrației publice centrale și locale, capabile să ofere servicii digitale de înaltă calitate atât cetățenilor, cât și societăților. Principalele direcții de acțiune vizează: a) serviciile publice digitale pentru cetățeni și firme; b) conectivitatea digitală; c) securitatea cibernetică; d) competențele digitale, capitalul uman și utilizarea internetului.

Prin urmare, provocările și oportunitățile erei digitale vor constitui elementele de impact asupra activităților ce se desfășoară de administrația publică centrală și locală, activități care vor face obiectul misiunilor de audit intern, potrivit legii. Or, așa cum surprinde literatura de specialitate, în era IT, auditul nu poate fi decât în continuă schimbare și adaptare, întrucât tehnologia are impact în toate arile acestei activități [16]. Deopotrivă, teoreticieni și practicieni ai domeniului sunt de acord că auditorul trebuie să cunoască modul în care funcționează aceste tehnologii și cum pot ele ajuta la eficientizarea, simplificarea și accelerarea procedurilor de audit, în vederea creșterii performanței și diminuării riscului organizațional.

În acest context, incursiunea documentară asupra unor lucrări de specialitate, a condus la sintetizarea (tabelul nr.5) unor informații de interes cu privire la principalele instrumente digitale, funcțiunea acestora și câteva din posibilele avantaje sau dezavantaje ale aplicării acestora în zona misiunilor de audit intern.

Răspunzând sintetic și concludiv la întrebările de cercetare ale acestei secțiuni, considerăm că, în contextul strategiei guvernamentale de implementare e-guvernare în administrația publică, utilizând resursele PNRR, România poate surmonta deficiențele care o situează acum pe ultimul loc în Uniunea Europeană la capitolul digitalizare economică și socială.

Tabelul nr.5 – Provocările digitalizării asupra activității de audit public intern

Instrumentul digital	Funcțiunea	Impactul asupra auditului intern
Cloud computing	Cloud computing este soluția tehnologică care permite accesul permanent și convenabil economic, la cerere, la o rețea și un "bazin" partajat de resurse de calcul configurabile (e.g. rețele de servere ce permit stocare date, aplicații și servicii informatice). Poate fi rapid furnizat și lansat cu un efort minim de gestionare sau interacțiune cu furnizorul de servicii [17]. E.g. Cloudul guvernamental, administrat operațional de ADR, constă într-un ansamblu de resurse informatice, de comunicații și de securitate cibernetică, aflate în proprietatea statului român, interconectat la nivel de servicii cu clouduri publice și/sau private [18].	AVANTAJE: Stocarea datelor de volum mare și prelucrarea acestora în timp real, pe parcursul misiunilor, folosind resursele de calcul (aplicații soft) puse la dispoziție de furnizorul de servicii. DEZAVANTAJE: Suspiciuni subiective privind confidențialitatea și securitatea datelor și informațiilor stocate pe serverele furnizorului. OBSERVAȚIE: Sentimentul subiectiv al securității/confidențialității datelor în cloud poate fi îmbunătățit, în cazul furnizorilor de cloud auditați de companii de audit digital cu o bună reputație și clasificați ca fiind de încredere.
Big Data și analiza datelor	Big Data reprezintă soluția tehnologică caracterizată prin viteza, diversitatea și volumul la care sunt generate datele prin utilizarea tranzacțiilor electronice, a textelor, a click-urilor de pe site-urile web etc[19]. Datele sunt păstrate și prelucrate în cantități mari, datorită unor medii de stocare tot mai ieftine, a unor metode de procesare mai rapide și unor algoritmi mai performanți. Analiza datelor e definită în literatura de specialitate drept utilizarea extinsă și sistematică a datelor, analize statistice și cantitative, analize exploratorii și predictive și de management bazate pe fapte pentru a conduce deciziile și acțiunile de guvernare [20].	AVANTAJE: Tehnologia permite, prin aplicațiile dedicate auditului, verificarea unor seturi mari de date, pe baze continue, și nu doar în limitele eșantioanelor extrase în timpul misiunii, ceea ce ridică nivelul de încredere. Scanările se realizează prin aplicațiile de data mining. Modelele analitice și tehnicile de data mining pot identifica operațiuni particulare, nespecifice, care ridică semne de întrebare ce trebuie elucidate în amănunt de către auditor. DEZAVANTAJE: Procesul de minare are unele limitări. Are succes doar pentru tranzacțiile înregistrate în sistem, nefiind indicat pentru proceduri/tranzacții ce nu pot fi înregistrate [21].
Blockchain	Blockchain-ul reprezintă o rețea peer-to-peer, în care tranzacțiile sunt executate între noduri securizate, fără a fi nevoie de aprobarea unei autorități centrale [22]. Specificul acestei tehnologii permite ca, atâta timp cât o tranzacție este aprobată de nodurile dintr-o rețea,	AVANTAJE: Impactul asupra auditului, potrivit autorilor care au analizat arhitecturile blockchain, din perspectiva diferitelor situații pe care auditorii le pot întâmpina, se manifestă în zona de colectare a unor dovezi digitale de

	<p>inversarea sau re-secvențierea acesteia să nu fie posibilă. Această proprietate este esențială pentru integritatea datelor introduse și asigură faptul că fiecare parte implicată are înregistrări exacte și identice. Întrucât blockchain-ul e distribuit tuturor, modificările efectuate într-un registru pot fi văzute de toți membrii, asigurând astfel transparența tranzacțiilor înregistrate.</p>	<p>audit [23]. Această tehnologie are capacitatea de a aborda probleme, precum: accesul la date, confidențialitatea și securitatea datelor, auditabilitatea, întrucât fiecare bloc este legat de blocul anterior printr-un hash, toate modificările sunt trasabile cronologic</p> <p>DEZAVANTAJE: Literatura de specialitate arată că, în timp ce auditul blockchain-ului poate avea o anumită valoare, este foarte important să se verifice și dacă înregistrările de pe blockchain au corespondent în realitate. [24]</p>
Enterprise Resource Planning (ERP)	<p>ERP este o platformă informatică unică, utilă pentru monitorizarea, controlul și managementul integrat ale tuturor activităților, proceselor și operațiunilor derulate într-o instituție. ERP e un set de module de aplicații integrate care acoperă cele mai multe funcții ale organizației, inclusiv contabilitate și audit [25]. Toate informațiile gestionate ERP sunt stocate într-o singură bază de date, oferind utilizatorilor posibilitatea de a accesa, prelucra și genera informații în timp real.</p>	<p>AVANTAJE: Prelucrarea rapidă și eficientă a datelor, datorită conectării digitale auditor – date în timp real. Acces electronic rapid la informații cheie, fără a mai fi necesară ”căutarea manuală” a informațiilor.</p> <p>DEZAVANTAJE: Posibile ”reticente” ale managementului organizației de a acorda drepturi de acces și a partaja din informațiile de pe platforma integrată cu auditorii.</p>
Robotic Process Automation (RPA)	<p>”Robotic Process Automation” este o sintagmă care definește un complex de facilități destinate automatizării proceselor sau sarcinilor repetitive și de mare volum, înlocuind sau reducând la minimum intervenția factorului uman [26].</p> <p>Eliberarea funcționarilor de sarcinile repetitive, de rutină, dă posibilitatea antrenării lor în alte activități mai creative, mai complexe și mult mai motivante, cu efect în creșterea satisfacției și productivității muncii.</p>	<p>AVANTAJE: Procesele de audit pot fi unele repetitive și cronofage, mai ales atunci când sunt efectuate manual. Acest fapt poate conduce la scăderea productivității, precum și la creșterea riscului de erori umane. Automatizarea elimină aceste insuficiențe. Degrevarea auditorilor de sarcinile redundante, cronofage, le optimizează acestora construcția raționamentelor profesionale și formularea opiniilor.</p> <p>DEZAVANTAJE: Introducerea RPA în fluxurile financiar-contabile modifică circuitul tradițional al documentelor, putând crea unele dificultăți echipei de audit. Auditorii au nevoie de noi abilități în analiza datelor și/sau utilizarea noilor instrumentelor informatice.</p>

Sursa: prelucrare proprie, pe baza literaturii de specialitate

4. Concluzii

Auditul intern este o activitate care s-a redefinit mereu de-a lungul timpului, pentru a se adapta situațiilor în continuă schimbare de la nivelul entităților publice sau private.

În acest context, în sfera entităților publice române, se observă o tendință clar ascendentă a activității de audit intern, de la etapa de început, în care s-au pus bazele legislative și instituționale, la etapa actuală, de consolidare, în care auditul intern a devenit funcțional, contribuind la mai buna gestionare a resurselor publice și având în față provocările generate de perspectiva digitalizării ample a administrației publice.

Contribuția auditului intern se resimte substanțial în entitate atunci când auditorii intervin prin mijloace bine adaptate specificului și culturii organizaționale a acesteia. Noțiunea de aport de valoare din definiția auditului intern, trebuie să fie intrinsecă activităților de asigurare și consiliere derulate de auditorii, al căror obiectiv este de a aduce valoare adăugată entității printr-o abordare sistematică și metodică a managementului riscului, controlului și proceselor de guvernare. Buna cunoaștere a domeniului auditat, abilitățile și valorile profesionale ale auditorilor, aplicarea consecventă a standardelor și îndrumărilor de bună practică sunt esențiale pentru credibilitatea, calitatea și profesionalismul activității de audit în sectorul public. În aceste condiții, managerii din sectorul public se vor sprijini tot mai mult în procesele decizionale pe concluziile și recomandările furnizate de auditul intern.

Era digitală impune auditorilor dezvoltarea de competențe în domeniul tehnologiei informației. Incontestabil, impactul pozitiv major al programelor expert și softurilor specializate pe analiza automată a datelor au potențialul de a ajuta auditorul să-și îndeplinească misiunea mai bine și cu mai puține intervenții umane, fiabilizând informația și eficientizând relația cu top managementul organizației. Maximizarea valorii adăugate generate de funcția de audit intern și creșterea eficienței

și eficacității acesteia presupun identificarea acelor tehnologii novatoare, care să degreveze personalul de activități redundante, consumatoare de timp și predispuse la erori, cu scopul eficientizării operaționale, a încurajării creativității și a raționamentelor profesionale.

Noile facilități digitale de a comunica, folosind serviciile online, cresc eficiența utilizării timpului și accelerează procesul decizional al managerului în raport de opiniile de audit furnizate în timp util și complet de auditori, cu efecte directe asupra performanței în organizație.

Acknowledgement: Această lucrare a fost realizată cu sprijinul proiectului POCU 153770, cu titlul: “Accesibilitatea cercetărilor avansate pentru o dezvoltare economică sustenabilă - ACADEMIKA”, proiect cofinanțat din Fondul Social European prin Programul Operațional Capital Uman 2014 – 2020

Bibliografie consultată:

- [1] Munteanu, V.; Zuca, M.; Zuca Ș. 2010. *Auditul intern la întreprinderi și instituții publice*. București: Wolters Kluwer, 11
- [2] Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. 2020. *Facing up to COVID-19 in the Public Sector. The Internal Audit Response*. Londra: CIPFA, 4, disponibil la adresa: <https://www.cipfa.org/policy-and-guidance/reports/facing-up-to-covid19-in-the-public-sector>
- [3] Munteanu, V.; Zuca M.; Țiță, A. 2010. Internal Audit Regulations in Romania and Their Convergence to European Exigencies. *Annales Universitatis Apulensis - Series Oeconomica*. vol.12. nr.1: 267-273, disponibil la adresa: <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1220101/26.pdf>
- [4] Macarie, F.C.; Moldovan, O. 2017. Evoluția auditului public intern din România în perioada 2006-2015. Introducere în IA-CM (modelul de măsurare a capacității auditului public intern). *Revista Transilvană de Științe Administrative*. 2(41): 14-33, disponibil la adresa: <https://rtsa.ro/rtsa/index.php/rtsa/article/view/552/551>
- [5] Fülöp, M.T.; Szekely, S.V. 2017. The Evolution of the Internal Auditing Function in the Context of Corporate Transparency. *Audit Financiar*. vol.XV. nr.3 (147): 440-450, disponibil la: https://www.researchgate.net/publication/318985589_The_evolution_of_the_internal_auditing_function_in_the_context_of_corporate_transparency
- [6] Bușan, G. 2015. Organization of the internal audit activity to public entities in Romania in the period 2004-2012. *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu*, Economy Series, Issue 1, volume I/2015:198-203, disponibil la adresa: http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2015-01.Volumul%201/29_Busan%20Gabi.pdf
- [7] Dascălu, E.D.; Marcu, N.; Hurjui, I. 2016. Performance Management and Monitoring of Internal Audit for the Public Sector in Romania. *Amfiteatru Economic*. vol.18. nr.43: 691-705, disponibil la: https://www.amfiteatruconomic.ro/temp/Article_2552.pdf
- [8] Cioban (Lucan), A.N.; Hlaciuc, E.; Zăiceanu, A.M. 2015. The Impact and Results of the Internal Audit Activity Exercised in the Public Sector in Romania. *Procedia Economics and Finance*, vol.32: 394–399, disponibil la: https://www.researchgate.net/publication/289995587_The_Impact_and_Results_of_the_Internal_Audit_Activity_Exercised_in_the_Public_Sector_in_Romania
- [9] György, A.; Câmpeanu, E.; György A.C. 2011. Financial strategies for the Romanian local public administration. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*. No. 32 E/2011. pp.114-124, disponibil la: <https://rtsa.ro/tras/index.php/tras/article/viewFile/270/263>
- [10] European Commission. 2022. *Integration of Digital Technology*. Digital Economy and Society Index (DESI) by components, disponibil la: https://digital-agenda-data.eu/charts/desi-components#chart={%22indicator%22:%22desi%22,%22breakdown-group%22:%22desi%22,%22unit-measure%22:%22pc_desi%22,%22time-period%22:%222022%22
- [11] European Commission. 2022. *About Digital Economy and Society Index*, disponibil la: [https://digital-agenda-data.eu/charts/desi-see-the-evolution-of-two-indicators-and-compare-countries#chart={%22indicator%22:%22desi_dps%22,%22breakdown%22:%22desi_dps_egov%22,%22unit-measure%22:%22pc_desi_dps%22,%22ref-area%22:\[%22EU%22,%22RO%22\]}](https://digital-agenda-data.eu/charts/desi-see-the-evolution-of-two-indicators-and-compare-countries#chart={%22indicator%22:%22desi_dps%22,%22breakdown%22:%22desi_dps_egov%22,%22unit-measure%22:%22pc_desi_dps%22,%22ref-area%22:[%22EU%22,%22RO%22]})
- [12] Guvernul României. 2022. *Strategia în domeniul funcției publice pentru perioada 2022-2027-proiect*, disponibil la https://www.anfp.gov.ro/R/Doc/2022/Propuneri%20legislative/Proiect%20Strategie%20Funcție%20Publica%202022-2027_PDF.pdf

- [13] Stanciu, V. 2015, Considerations Regarding Financial Audit in the Big Data Era. *Audit Financiar*, vol.13. nr.128: 65-71.
- [14] KSI Blockchain. 2022, disponibil la: <https://e-estonia.com/solutions/cyber-security/ksi-blockchain/>
- [15] Guvernul României. 2021. *Politica publică în domeniul e-guvernării, pentru perioada 2021-2030*, disponibil la: <https://sgg.gov.ro/1/wp-content/uploads/2022/12/Propunere-de-politica-publica-in-domeniul-e-guvernarii.pdf>
- [16] Chan, D.Y.; Chiu, V.; Vasarhelyi, M.A. 2018. *Continuous Auditing: Theory and Application*. Emerald Publishing Limited. UK., disponibil la: <https://books.emeraldinsight.com/resources/pdfs/chapters/9781787548732-TYPE23-NR2.pdf>
- [17] Mell, P.; Grance, T. 2011. *The NIST definition of cloud computing*, NIST, disponibil la: <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/legacy/sp/nistspecialpublication800-145.pdf>
- [18] Autoritatea pentru Digitalizarea României (ADR). 2023. Cloud guvernamental, disponibil la <https://www.adr.gov.ro/cloud/>
- [19] Fay, R.; Negangard, E.M. 2017. Manual journal entry testing: Data analytics and the risk of fraud. *Journal of Accounting Education*. Elsevier. vol. 38(C): 37-49
- [20] Davenport, T.H.; Kim, J. 2013. *Keeping up with the quants: Your guide to understanding and using analytics*. Harvard Business Review Press
- [21] Werner, M. 2017. Financial process mining-Accounting data structure dependent control flow inference. *International Journal of Accounting Information Systems*. Elsevier. vol.25(C): 57-80.
- [22] Zein, R.M.; Twinomurinzi, H. 2019. Towards Blockchain Technology to Support Digital Government. Electronic Government and the Information Systems Perspective. Springer International Publishing: Cham. Switzerland:207–220, disponibil la: https://www.academia.edu/42014567/Towards_Blockchain_Technology_to_Support_Digital_Government
- [23] Vincent, N.E.; Skjellum, A.; Medury, S. 2020. Blockchain architecture: A design that helps CPA firms leverage the technology. *International Journal of Accounting Information Systems*. 38. 100466
- [24] Alles, M.; Gray, G. L. 2020. “The first mile problem”: Deriving an endogenous demand for auditing in blockchain-based business processes. *International Journal of Accounting Information Systems*. 38.100465
- [25] Scapens, R.W.; Jazayeri, M. 2003. ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*. 12(1): 201-233, disponibil la: https://www.researchgate.net/publication/24080098_ERP_Systems_and_Management_Accounting_Change_Opportunities_or_Impacts_A_Research_Note
- [26] Lawton, G. (2021). *Robotic Process Automation*, disponibil la: <https://searchcio.techtarget.com/definition/RPA>

**STRATEGII MODERNE DE DEZVOLTARE A PROCEDURILOR ȘI TEHNICILOR DE
AUDIT FINANCIAR ÎN CALITATE DE MECANISM DE RESPONSABILIZARE A
ENTITĂȚILOR CE RECURG LA UTILIZAREA PRACTICILOR CONTABILITĂȚII
CREATIVE**

**MODERN STRATEGIES FOR THE DEVELOPMENT OF FINANCIAL AUDITING
PROCEDURES AND TECHNIQUES AS A MECHANISM FOR ENHANCING THE
ACCOUNTABILITY OF ENTITIES USING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES**

CZU: 657.6:005.915

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.30>

Autor: BOGOS (CALANCEA) Eugenia, drd.

State University of Moldova, Republic of Moldova

E-mail: calancea.eugenia@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5716-7977>

Abstract. This article aims to highlight the importance of assuring that the company stakeholders are provided with a high quality and accurate information included in the financial statements. As long as the accounting norms offer the flexibility and companies are not limited in using creative accounting techniques, true and fair view of the financial statements has to be supported by the opinion of the financial auditors. Auditors, armed with appropriate techniques and procedures, should serve as protection shield between entity's financial statements and the stakeholders.

Keywords: creative accounting, financial audit, accounting, stakeholders, financial statements.

JEL Classifications: M42 Auditing, M41 Accounting, M00 General

Introducere. Actualmente, în activitatea mediului de afaceri se conturează următoarele tendințe: globalizarea, intensificarea relațiilor economice și creșterea complexității acestora dar și presiunea asupra necesarului transparentizării activității. Presiunea publicului larg și a autorităților de a face disponibile cât mai multe informații aferente activității companiei, este o provocare majoră pentru acestea. Astfel, companiile, conștientizează importanța informațiilor financiare din situațiile financiare și anume potențialul impact, pozitiv sau negativ, asupra imaginii acesteia, care ulterior se poate răsfrânge asupra relațiilor cu clienții, furnizorii și investitorii. În astfel de circumstanțe, companiile devin cointeresate, în a apela la metode și tehnici de contabilitate creativă pentru a distorsiona realitatea în situațiile financiare făcute publice. Unul din filtrele clasice al calității informațiilor financiare este auditul financiar, al cărui rol este de a oferi un confort utilizatorilor acestor informații. Chiar dacă profesia de auditor financiar este într-o continuă dezvoltare, totuși, cerințele față de acești profesioniști sunt din ce în ce mai mari, cert este că strategiile de dezvoltare a auditului urmează a fi conturate și adaptate în ritm alert.

Conținut. Contabilitatea creativă nu reprezintă un concept nou, ci unul cunoscut de ceva timp, dar nici până în prezent, nu există o definiție general acceptată pentru această noțiune. Mai mult decât atât, nu există o claritate în ce privește cum aceasta ar trebui abordată, drept o noțiune pozitivă, sau una negativă, iar părerile autorilor, la acest capitol sunt variate. Cea mai des utilizată definiție este cea din publicația lui Naser Kamal, „Creative accounting: its nature and use”, prin care aceasta este caracterizată ca fiind „1) procesul prin care, dată fiind existența unor breșe în reguli, se manipulează cifrele contabile și, profitând de flexibilitate, se alege acele practici de măsurare și divulgare ce permit transformarea documentelor de sinteză din ceea ce ele ar trebui să fie în ceea ce managerii doresc; 2) procesul prin care tranzacțiile sunt structurate de asemenea manieră încât să permită „producerea” rezultatului contabil dorit” [6, p.9].

Pornind chiar de la absența unei definiții general acceptate, încă și mai complex este de a defini, identifica, controla, limita sau restricționa această presupusă “creativitate”. Cu toate acestea, economiile au fost și sunt zguduite de ecurile unor mari eșecuri financiare la baza cărora stau tranzacții și abordări contabile considerate ca fiind creative și menite a distorsiona adevărul, deloc reprezentative situației financiare reale. Astfel, contabilitatea creativă, scandalurile economice și fraudele sunt fenomene repetitive. Chiar dacă cazurile Enron și Parmalat sunt deja istorie, iar cei vizați ar fi trebuit să-și învețe “lecția”, cel ultimul scandal, vine să spulbere acest mit. Recentul scandal legat de falimentul în timp record al Silicon Valley Bank deja trezește dubiile experților financiari în ce privește calitatea și veridicitatea informațiilor incluse în situațiile financiare, precum și lipsa unor explicații referitor la unele aspecte importante și nu în ultimul rând - divergențe între informațiile incluse în rapoartele trimestriale și cele anuale. Situațiile financiare ale companiei nu prezentau informațiile legate de creșterea riscurilor de afacere. Iar una din întrebările cele mai discutate a fost legată de faptul că în 14 zile din data emiterii situațiilor financiare, opinie curată, banca devine al 2-lea cel mai mare faliment din istoria Statelor Unite ale Americii, după anul 2008, cu ulterioare consecințe asupra altor bănci și companii. Ca și în celelalte cazuri, în momentul apariției unor astfel de situații, ținta publicului larg devine identificarea auditorului extern și calitatea și independența cu care aceasta își îndeplinește misiunile de audit, dar și posibilitatea penalizării acestuia în vederea neadmiterii a astfel de erori în viitor. Chiar dacă responsabilitățile auditorului sunt bine-definite și acesta nu deține aceiași responsabilitate ca și compania auditată, cerințele publicului larg și ale autorităților față de abilitatea acestuia de a preveni și a detecta utilizarea frauduloasă a contabilității creative, sunt tot mai mari, motivul de bază fiind că auditorul este cel mai important validator și verificator extern independent și competent, respectiv, în așa caz, orice eșec al companiei este egalat cu eșecul auditorului extern.

Din cele expuse supra, reiese că auditul financiar, chiar și dacă este în continuă dezvoltare, trebuie să își recalibreze strategia în vederea prevenirii și elucidării practicilor de contabilitate creativă utilizate, reformele ce ar asigura aceasta, fiind în întârziere. Marea provocare în acest flux, este că în momentul în care nu există o claritate în ce privește definiția și modul de identificare a contabilității creative, nu se pot propune soluții fixe, standarde și aplicabile universal tuturor misiunilor de audit. Detectarea practicilor frauduloase de contabilitate creativă nu este despre aplicarea unor simple proceduri de audit, ci despre identificarea abordărilor conceptuale potențial greșite ale companiei în ce privește gestiunea financiară, evaluarea strategiilor financiare ale companiei – ca fiind setate incorect, concluzionarea asupra existenței unei guvernante defectuoase și unui management incompetent, dar și despre identificarea unor tranzacții unice dubioase între sute de mii de tranzacții supuse verificării. Viziunile strategice în ce privește dezvoltarea auditului financiar, trebuie să se focalizeze pe îmbunătățirea procedurilor și tehnicilor ale auditului financiar, în așa mod încât acestea să servească drept mecanism de responsabilizare a companiilor ce recurg la utilizarea practicilor de contabilitate creativă. Câteva strategii moderne pentru dezvoltarea procedurilor și tehnicilor de audit financiar:

1. Tehnici de audit bazate pe tehnologie. Tehnologia a revoluționat modul în care se desfășoară auditul financiar. Cu ajutorul unor instrumente de audit avansate, auditorii pot acum să identifice anomalii financiare și să detecteze fraudele cu o mai mare precizie și rapiditate. Analiza datelor, inteligența artificială și învățarea automată sunt câteva dintre tehnicile de audit bazate pe tehnologie care sunt utilizate din ce în ce mai mult de către auditori pentru a spori eficacitatea și eficiența auditului financiar.

2. Abordarea de audit bazată pe risc. Abordarea de audit bazată pe risc se concentrează pe identificarea și evaluarea riscurilor asociate cu situațiile financiare ale unei entități. Această abordare implică o înțelegere aprofundată a operațiunilor comerciale, a sistemelor contabile și a controalelor interne ale entității. Concentrându-se asupra domeniilor cu cel mai mare risc, auditorii își pot alocă mai bine resursele și pot elabora proceduri de audit mai eficiente.

3. **Auditul continuu.** Auditul continuu este o abordare care implică utilizarea tehnologiei pentru a monitoriza în mod continuu tranzacțiile financiare ale unei entități. Această abordare permite auditorilor să identifice anomaliiile și neregulile în timp real, reducând astfel riscul ca activitățile frauduloase să nu fie detectate.

4. **Auditul integrat.** Auditul integrat presupune integrarea auditului financiar cu alte domenii ale operațiunilor unei entități, cum ar fi raportarea în materie de mediu, socială și de guvernanță (ESG). Această abordare oferă o viziune mai holistică asupra operațiunilor unei entități și le permite auditorilor să identifice riscurile și oportunitățile potențiale dincolo de cadrul tradițional de raportare financiară.

5. **Scepticism profesional.** Scepticismul profesional este un principiu fundamental al auditului financiar care impune auditorilor să mențină o mentalitate obiectivă și plină de întrebări pe tot parcursul procesului de audit. Adoptând o abordare sceptică, auditorii pot identifica și investiga domeniile de risc potențial și se pot asigura că raportarea financiară este exactă și transparentă.

Adițional, trebuie menținut focusul pe independență și corectitudine și în special transparența în relația cu publicul larg. Trebuie să fie evitată familiarizarea cu clientul de audit și anume rotația echipei de audit. Un aspect important este menținerea unui standard înalt de calitate, în detrimentul fenomenului de optimizare a timpului și efortului pentru angajamentele de audit, precum și menținerea unei forțe de muncă calificată în detrimentul celei ieftine și cu o experiență redusă. Alegerea unei abordări individualizate în stabilirea strategiei de audit și planului de audit, ajustarea acestora pe parcursul misiunii. Un aspect la fel de important este revizuirea continuă a proceselor de audit existente în cadrul companiei și ajustarea acestora la complexitatea și natura entității auditate.

În concluzie, adoptarea unor strategii și tehnici moderne de audit financiar este crucială pentru sporirea responsabilității entităților care utilizează practici contabile creative. Aceste strategii și tehnici le permit auditorilor să identifice anomaliiile financiare și să detecteze fraudele mai eficient, promovând astfel transparența și responsabilitatea în gestiunea financiară.

Concluzie. În concluzie, dezvoltarea de strategii și tehnici moderne de audit financiar este vitală pentru a spori responsabilitatea entităților care utilizează practici contabile creative. Auditul financiar este un instrument esențial care promovează transparența și oferă părților interesate garanția că situațiile financiare sunt fiabile și veridice. Odată cu progresele rapide ale tehnologiei, auditorii pot utiliza în prezent instrumente de audit avansate, cum ar fi analiza datelor, inteligența artificială și învățarea automată, pentru a identifica anomaliiile financiare și a detecta fraudele mai eficient. Abordarea de audit bazată pe risc, auditul continuu, auditul integrat și scepticismul profesional sunt alte strategii moderne care pot spori eficacitatea și eficiența auditului financiar. Prin adoptarea acestor strategii și tehnici moderne, auditorii pot asigura că raportarea financiară este transparentă, fidelă și de încredere, promovând astfel sentimentul de încredere în rândul părților interesate.

Bibliografie

1. Arens A. A., Elder R. J., & Beasley M. S., Auditing and Assurance Services. Pearson, 2019.
2. Ghosh A., Financial Statement Analysis and Reporting Techniques. John Wiley & Sons, 2018.
3. Gramling A. A., & Myers L. A., Auditing: A Practical Approach. John Wiley & Sons, 2021.
4. Knechel W. R., Auditing: Assurance and Risk. Taylor & Francis, 2016.
5. Leslie J. E., & Turner L. E., Auditing & Assurance Services. McGraw-Hill Education, 2021.
6. Naser C., Creative financial accounting: its nature and use, Pretince Hall, 1993.

MANAGEMENTUL CALITĂȚII ÎN PROCESUL DE AUDIT PRIN PRISMA
NOILOR STANDARDE INTERNAȚIONALE DE AUDIT PRIVIND MANAGEMENTUL
CALITĂȚII

QUALITY MANAGEMENT IN THE AUDIT PROCESS THROUGH THE PRISM
OF THE NEW INTERNATIONAL AUDIT STANDARDS REGARDING QUALITY
MANAGEMENT

CZU: [657.6:005.6]:006.4

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.31>

Maria DIMA,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: dima.maria.andrei@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4714-5816>

Lilia GRIGOROI,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: lilia.grigoroii@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9741-0932>

Abstract: This article briefly examines the main differences between the previous requirements, related to the six elements of the quality management system, and the requirements of the new ISQM 1, related to the already eight interconnected components, which are aligned with the previous elements, but also include two new components: (i) the risk assessment process within the company; (ii) Information and communication. The article also highlights the particularities of the three international quality management audit standards. To achieve the proposed goal, the authors applied analysis, documentary research, comparison, estimation, and professional reasoning as research methods. Thus, through the analysis and documentary research of the normative framework, the interpretation and explanation of the changes made in the content of the mentioned standards was exposed. The comparison method was useful for the quantitative and qualitative determination of the changes between the versions of the repealed standards and the approved ones. For this, we carried out a descriptive-explanatory study of ISQM 1 "Quality management for firms that perform audits, or reviews of financial statements or other assurance missions or related services", of ISQM 2 "Engagement Quality Reviews", of ISA 220 (revised) "Quality management for an audit of financial statements" considered relevant for the intended purpose.

Keywords: *audit quality; quality management; standards of audit; audit missions.*

JEL Classification: M42

Introducere

Entitățile de audit din republica Moldova efectuează diverse tipuri de misiuni de audit în baza Standardelor Internaționale de Audit (ISA) [1], Standardelor Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ISRE) [2], Standardelor Internaționale privind Misiunile de Asigurare (ISAE) [3], Standardelor Internaționale privind Serviciile Conexe (ISRS) [3].

Aceste standarde au la bază premisa că entitățile de audit intră sub incidența standardelor privind managementul calității auditului, care, având ca scop întărirea și modernizarea abordării de către entitățile de audit a managementul calității, periodic sunt revizuite, reînnoite și/sau actualizate.

Astfel din 15.12.2022 a intrat în vigoare un set nou de standarde, care include: Standardul Internațional privind Managementul Calității 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizurii ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau servicii conexe” (în continuare – ISQM 1); Standardul Internațional privind Managementul Calității 2 „Revizuirea calității misiunilor” (în continuare – ISQM 2) [4], precum și Standardul Internațional de Audit (revizuit) „Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare” (în continuare – ISA 220 (revizuit)) [5].

În prezentul articol se examinează succint principalele deosebiri dintre cerințele anterioare, aferente celor șase elemente ale sistemului de management al calității și cerințele noului ISQM 1, aferente celor deja opt componente interconectate, care sunt aliniate la elementele anterioare, dar includ și două componente noi:

- a) Procesul de evaluare a riscurilor din cadrul firmei;
- b) Informațiile și comunicarea.

De asemenea, vom scoate în evidență particularitățile celor trei standarde internaționale de audit privind managementul calității.

Pentru realizarea scopului propus autorii au aplicat drept metode de cercetare analiza, cercetarea documentară, compararea, estimarea și raționamentul profesional. Astfel, prin analiza și cercetarea documentară a cadrului normativ s-a expus interpretarea și explicarea modificărilor intervenite în conținutul standardelor menționate. Metoda comparației a fost utilă pentru constatarea cantitativă și calitativă a modificărilor intervenite între variantele standardelor abrogate și a celor aprobate. Pentru aceasta, am realizat un studiu descriptiv-explicativ ale ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau servicii conexe”, ale ISQM 2 „Revizuirea calității misiunilor”, ale ISA 220 (revizuit) „Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare” considerate relevante pentru scopul urmărit.

Printre autorii autohtoni preocupați permanent de asigurarea calității auditului se enumeră A. Iachimovschi (2022, 2021, 2018, 2016, 2014), care a cercetat continuu starea de lucruri privind asigurarea calității activității de audit în Republica Moldova, evoluția procesului de racordare a cadrului normativ național și a calității activității de audit propriu-zise la noile cerințe de asigurare a calității auditului, identificând și propunând soluții cu privire la facilitarea acestei racordări, precum și exprimarea opiniilor referitor la modul în care se transpun aceste cerințe în practică.

Subiectul privind asigurarea calității activității de audit a fost cercetat și de L. Lăpătkia (2021), care a analizat modificările efectuate la nivel internațional pentru a îmbunătăți calitatea auditului. Autorul discută componentele sistemului de control al calității al unei firme de audit, acordând atenție în același timp la două componente noi din sistemul de control al calității al unei firme de audit și face sugestii cu privire la îmbunătățirea sistemului de control al calității al unei firme de audit, ținând cont de modificările aduse standardelor internaționale de audit.

Unele aspecte cheie în controlul calității auditului financiar au fost abordate de D. Grumeza (2018), autorul concentrându-se pe definirea termenului de calitate a auditului și a elementelor ce ar trebui înglobate în acest concept. Subiectul respectiv este abordat și de C. Dolghi (2018)

Modificări în domeniul de aplicare

Noile standarde de management al calității sunt concentrate, după cum se poate intui și din denumirea acestora, pe *managementul* calității auditului și a misiunilor de audit - atât la nivelul entităților de audit, cât și la nivelul echipelor de audit.

Standardul ISQM 1 relocalizează accentul de la „*controlul* calității” la „*managementul* calității” și racordează Standardul Internațional privind Controlul Calității „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” (în continuare – ISQM 1).

Noul standard ISQM 1 *tratează responsabilitatea entității de audit de a elabora și menține un sistem de management al calității* în cadrul acesteia, *îi impune entității de audit să aplice o abordare bazată pe riscuri* pentru proiectarea, implementarea și funcționarea componentelor sistemului de management al calității într-o manieră interconectată și coordonată, astfel încât entitatea de audit să gestioneze *pro activ* calitatea misiunilor pe care le efectuează.

Potrivit pct. 16 lit. x) din ISQM 1, **sistemul de management al calității** este un sistem proiectat, implementat și operat de o entitate pentru a-i furniza acesteia asigurarea rezonabilă că:

(i) entitatea și personalul său își îndeplinesc responsabilitățile în conformitate cu standardele profesionale, în concordanță cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile și desfășoară misiuni în conformitate cu aceste standarde și dispoziții;

(ii) rapoartele misiunilor emise de entitate sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.

Noul standard ISQM 2 se referă la prevederile aferente revizuirii calității misiunii, operând modificări, care au ca scop:

- să extindă aria de acoperire a misiunilor care fac obiectul unei revizuirii a calității misiunii (pe lângă auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate la bursă);
- să consolideze criteriile de eligibilitate pentru persona desemnată cu dreptul de a revizui calitatea misiunii;
- să reliefeze responsabilitățile persoanei care revizuieste calitatea misiunii în efectuate (inclusiv natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor) și documentarea revizuirii calității misiunii.

Altfel spus, revizuirea calității misiunii este o parte importantă a procesului de revizuire a auditului. Este unul dintre modurile prin care entitățile de audit se asigură că efectuează audituri de calitate, *apelând la un set de ochi suplimentar* care evaluează performanțele echipei de auditori, inclusiv și a partenerilor de misiune. Rolul unei revizuirii a calității misiunii este de a crește gradul de identificare și corectare a deficiențelor auditului înainte de emiterea raportului de audit.

ISQM 2 se aplică tuturor misiunilor de audit pentru care este necesară efectuarea unei revizuirii a calității misiunii în conformitate cu prevederile prevăzute la lit. (f) pct. 34 din Standardul Internațional privind Managementul Calității 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirii ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau servicii conexe” (în continuare – ISQM 1). Astfel, ISQM 1 impune entităților să efectueze revizuirii a calității misiunii cu privire la auditurile entităților cotate la bursă, auditurile sau altele misiuni pentru care legile sau reglementările prevăd revizuirea calității misiunii și auditurile, dar și pentru altele misiuni pentru care entitatea stabilește că o revizuire a calității misiunii reprezintă răspunsul adecvat pentru a trata unul sau mai multe riscuri la adresa calității.

În Republica Moldova cerințele privind revizuirea calității misiunii, conform Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017¹⁸ [6], se aplică auditurilor entităților de interes public, inclusiv celor listate la bursele de valori, entităților *mari*, precum și cazurile în care entitatea de audit stabilește că revizuirea calității este necesară pentru a trata/minimiza riscurile la adresa calității, ca de exemplu în cazurile:

- Auditul implică un nivel ridicat de complexitate sau raționament datorită unor raționamente contabile semnificative cu grade ridicate de incertitudine sau în care sunt necesare abilități și cunoștințe aferente specificului activității;
- Auditul s-a confruntat cu probleme semnificative, cum ar fi o retratare semnificativă aferentă informațiilor comparative;
- Auditul sau misiunea a identificat în timpul procedurilor de acceptare și continuare circumstanțe neordinare, cum ar fi un dezacord cu auditorul anterior;
- Misiuni de audit pentru care entitatea nu deține experiență anterioară;
- Utilizarea unei revizuirii a calității misiunii pentru a atenua amenințările etice identificate.

ISA 220 (revizuit), cu siguranță nu absolut un standard nou, dar a fost actualizat și tratează responsabilitățile partenerului de misiune și ale echipei de misiune pentru managementul calității la efectuarea unui audit al situațiilor financiare. Standardul revizuit perfecționează abordarea managementului calității și solicită partenerului de misiune și echipei de misiune să fie pro activi în gestionarea și atingerea calității.

¹⁸ Potrivit art. 24 pct.5 din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271/2017, controlul calității misiunii de audit se efectuează la entitățile de audit care au efectuat auditul la entitățile de interes public și la entitățile mari, stabilite conform Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, până la emiterea raportului auditorului sau a raportului suplimentar adresat comitetului de audit, după caz.

Astfel, domeniul de aplicare al noilor standarde de management al calității este mai complex, având ca obiectiv îmbunătățirea rigurozității sistemului de management al calității din cadrul entității de audit.

Esența aspectelor privind cerințele cheie ale ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau servicii conexe”

Componentele sistemului de management al calității.

Spre deosebire de vechiul standard, ISQM 1 stabilește, prin diverse componente, un sistem holistic de control, care trebuie să funcționeze într-o manieră continuă și repetitivă, receptiv la modificările de esență și/sau de circumstanțe ale entității și/sau ale misiunilor entității. Aceasta reprezintă o abordare mai integrată și mai interactivă, prin care are loc relocarea eforturilor de la îmbunătățirea unor aspecte punctuale la revizuirea sistemului per ansamblu. Or în acest fel, ISQM 1 reușește să reflecte interconectarea accentuată a diferitelor elemente și influența reciprocă a acestora.

ISQM 1 conține următoarele opt componente interconectate care tratează aspectele principale ale sistemului de management al calității:

- 1) procesul de evaluare a riscurilor din cadrul entității;
- 2) guvernanta și conducerea;
- 3) dispozițiile de etică relevante;
- 4) acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice;
- 5) efectuarea misiunilor;
- 6) resursele;
- 7) informațiile și comunicarea;
- 8) procesul de monitorizare și remediere.

În mare parte aceste componente ale sistemului de management al calității nu reprezintă o noutate, șase din cele opt sunt variații de redactare, dar mult mai corecte a reglementărilor anterioare¹⁹.

Componentele noi din ISQM 1, aliniate la cele din ISQC 1, sunt:

- Procesul de evaluare a riscurilor din cadrul entității (componenta nr. 1);
- Informațiile și comunicarea (componenta nr. 7).

Procesele de evaluare a riscurilor din cadrul entității (componenta nr. 1) și de monitorizare și remediere (componenta nr. 8) stabilesc **procesele specifice** pe care entitatea de audit trebuie să le urmeze în procesul de audit, or celelalte componente formează doar baza pentru acestea și constau în **obiective** referitoare la calitate pe care entitatea trebuie să le stabilească.

O modificare esențială față de ISQC 1 constă în faptul că entitatea de audit trebuie să urmeze o abordare bazată pe risc în ceea ce privește managementul calității și să se concentreze pe: riscurile care pot apărea, date fiind natura și circumstanțele ale misiunilor pe care le efectuează; și implementarea răspunsurilor pentru a trata adecvat acele riscuri.

Potrivit pct. 23-25 din ISQM 1, entitatea de audit trebuie să aibă un proces de evaluare a riscurilor al cărui scop este de a stabili obiectivele referitoare la calitate, a identifica și evalua riscurile la adresa calității și a proiecta și implementa răspunsurile pentru tratarea riscurilor la adresa calității.

În acest scop, ISQM 1 stabilește dispoziții privind modul de aplicare a procesului de evaluare a riscurilor prin următorii trei pași: stabilirea obiectivelor de calitate, urmat de identificarea și evaluarea riscurilor de calitate, care oferă baza pentru pasul final de proiectare și implementare răspunsurilor.

¹⁹ ISQC 1 include șase elemente pentru care firma trebuie să proiecteze politici și proceduri:

- (a) Responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul firmei;
- (b) Dispozițiile de etică relevante;
- (c) Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice;
- (d) Resursele umane;
- (e) Efectuarea misiunilor;
- (f) Monitorizarea.

În continuare vom examina **esența stabilirii obiectivelor** referitoare la calitate ca un prim pas în **procesul de evaluare a riscurilor** din cadrul entității de audit.

Stabilirea obiectivelor de calitate. Un sistem de management al calității este eficace atunci când își atinge obiectivele stabilite în pct. 16 lit. x din ISQM 1, descrise mai sus, care au un aspect de nivel general. Or, ISQM 1 specifică și obiective referitoare la calitate pentru fiecare componentă a sistemului de calitate. Acestea ajută entitatea de audit să identifice și să evalueze corespunzător riscurile la adresa calității, deoarece obiectivele referitoare la calitate fac ca entitatea să se concentreze mai mult și în mod specific pe obiectivele ce trebuie atinse și pe ce ar putea funcționa greșit în atingerea acelor obiective referitoare la calitate.

ISQM 1 include obiective referitoare la calitate pentru următoarele șase componente ale sistemului de management al calității:

Guvernanța și conducerea. Această componentă are o importanță primordială pentru managementul calității la nivelul entității și al misiunii, deoarece reprezintă modalitatea prin care entitatea își integrează cultura și etica și se auto reglementează, și, totodată, servesc drept cadru general pentru modul în care sunt luate deciziile entității.

Noul standard ia în considerare evoluțiile recente din codurile de guvernanță corporativă ale principalelor economii mondiale și formulează cerințele relevante pentru guvernanța și conducerea entităților de audit, stipulând următoarele dispoziții noi care tratează:

- ✓ comportamentul și angajamentul conducerii față de calitate și răspunderea acesteia pentru calitate.
- ✓ structura organizațională a entității și atribuirea rolurilor, responsabilităților și autorității în cadrul acesteia
- ✓ nevoile de resurse și planificarea, alocarea și atribuirea acestora, care include, evident, și resursele financiare.

Un accent important se pune pe dispozițiile noi și îmbunătățite privind angajamentul entității de audit față de calitate prin cultura sa, al cărei esență, bineînțeles, este stabilită de managementul entității și se extinde la toate nivelurile organizaționale. O cultură puternică poate fi demonstrată prin atitudine profesională, munca în echipă, menținerea unei *minți deschise*, predispoziția spre excelență, angajamentul pentru îmbunătățirea continuă și responsabilitatea socială.

Dispozițiile de etică relevante. Acestea se referă la *toate* cerințele etice relevante care cuprind, în mod obișnuit, prevederile din Codul internațional de etică pentru profesioniștii contabili (adică nu doar independența).

Dat fiind faptul că părți-terțe, din afara entității, pot fi implicate în efectuarea misiunilor, standardul vine cu o formulare îmbunătățită privind măsura în care sistemul de calitate trebuie să trateze dispozițiile de etică relevante care se aplică terților implicați în proces. De exemplu, poate fi necesar ca entitatea să utilizeze o persoană care revizuieste calitatea misiunii de la un furnizor de servicii în cazul în care entitatea nu dispune de personal care să întrunească predispozițiile de eligibilitate conforme ISQM 2. În acest context trebuie remarcat că în acest caz entitatea de audit este responsabilă doar pentru dispozițiile de etică relevante misiunilor, or terții pot face obiectul altor dispoziții de etică, cu sau fără tangență cu entitatea de audit.

Exemplu. Entitatea de audit utilizează un expert extern pentru a furniza o evaluare a activelor pentru un audit al situațiilor financiare. Expertul aparține unei companii de profesioniști în evaluare și face obiectul dispozițiilor de etică ale companiei. Expertul are acces la informații confidențiale ale clientului. Entitatea de audit din acest exemplu nu este responsabilă pentru îndeplinirea de către expertul auditorului a dispozițiilor de etică ale companiei de profesioniști în evaluare, dar este în totalitate responsabilă că expertul auditorului înțelege prevederile privind confidențialitatea ale Codului de etică stabilite în politicile de management al calității ale entității de audit și că acesta tratează informațiile clientului ca fiind confidențiale.

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice. Această componentă abordează raționamentele entității cu privire la acceptarea/continuarea unui/cu un client și se bazează

pe aspectele de complexitate și structura organizațională ale acestuia. Entitatea trebuie să se asigure că poate îndeplini misiunea integral și calitativ.

Un accent nou, alături de prevederile anterioare aferente acestui element, se pune pe dispozițiile îmbunătățite:

- ✓ necesitatea de a determina entitatea de audit să obțină informații despre natura și circumstanțele misiunii, precum și despre integritatea și valorile etice ale clientului (inclusiv managementul și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta).
- ✓ tratarea priorităților financiare și/sau operaționale ale entității în contextul luării deciziilor privind acceptarea sau continuarea unei relații cu un client sau a unei misiuni specifice.

Efectuarea misiunilor. Această componentă stabilește cerințele generale ale îndeplinirii misiunilor de calitate. De exemplu, în toate cazurile, echipele misiunii trebuie să înțeleagă și să-și îndeplinească responsabilitățile și să-și exercite raționamentul profesional adecvat. Aceste obiective se referă și la supravegherea și revizuirea muncii efectuate – este necesar un nivel diferit de implicare a unor nou membri al personalului față de un personal cu experiență.

Suplimentar la prevederile anterioare aferente acestui element, ajustările aduse de noul standard se referă la dispoziții noi, care tratează:

- ✓ responsabilitățile echipelor misiunii în legătură cu misiunile, inclusiv responsabilitatea generală a unui partener de misiune de a gestiona și de a garanta calitatea misiunii și de a se implica suficient și corespunzător pe tot parcursul misiunii;
- ✓ coordonarea și supervizarea echipelor misiunii și revizuirea activității efectuate, care se canalizează, reieșind din natura și circumstanțele misiunilor, precum și a resursele desemnate sau puse la dispoziție echipelor misiunii, pe aspectele importante/adecvate;
- ✓ exercitarea raționamentului profesional adecvat ale echipelor de misiunii și, după caz, a scepticismului profesional adecvat.

Resursele. Acestea includ resursele umane (personalul), resursele tehnologice (sistemele utilizate) și intelectuale (instrumentele). Obiectivele de calitate detaliază utilizarea adecvată a tuturor celor trei resurse.

Ajustările aduse de noul standard se referă la dispoziții extinse pentru resursele umane, în special:

- ✓ de a avea resurse umane competente și capabile pentru a efectua activități sau pentru a îndeplini responsabilități în funcționarea sistemului de management al calității și de a desemna persoane pentru a efectua activități în cadrul acestuia;
- ✓ necesitatea de a implica terțe persoane în cazul în care entitatea nu deține de personal calificat pentru a efectua un oricare aspect punctual al misiunii;
- ✓ angajamentul personalului față de calitate și răspundere sau recunoaștere prin intermediul evaluărilor, compensării, promovării și al altor stimulente oportune.

Informațiile și comunicarea. Esența acestui aspect constă în faptul că toate informațiile, atât de uz intern, cât și cele prezentate către terți, trebui să fie relevante, veritabile și comunicate în timp util. Redacția nouă prevede obligativitatea entității să comunice politicile și procedurile sale către personalul implicat în misiuni.

Esența aspectelor privind cerințele cheie ale ISQM 2 „Revizuirea calității misiunilor” ISQM 2 oferă îndrumări cu privire la persoana/persoanele care este/sunt eligibilă/e pentru a fi desemnată/e pentru revizuirea calității misiunii:

- ✓ să nu fie un membru al echipei misiunii, astfel încât să rămână obiectiv și independent de audit;
- ✓ are competența și abilitățile, inclusiv suficient timp, precum și autoritatea adecvată pentru a efectua revizuirea calității misiunii;
- ✓ este conform cu dispozițiile de etică relevante, inclusiv din punct de vedere al obiectivității și independenței. (nu este predispus spre intimidare în cazul, *de exemplu*, când partenerul de misiune este o persoană agresivă sau dominatoare, ori când este ierarhic subordonată partenerului de misiune);

- ✓ se conformează prevederilor legislative și reglementării. *Pentru exemplificare*, persoana care revizuieste calitatea misiunii trebuie să fie competentă și capabilă să înțeleagă cadrul legal și profesional, politicile entității, relevante misiunii, să posedă cunoștințe adecvate despre mediul de afaceri al clientului, să înțeleagă și să aibă experiență în misiuni similare și să conștientizeze responsabilitățile în realizarea și documentarea unei revizuii a calității misiunii;

Esența aspectelor privind cerințele cheie ale ISA 220 (revizuit) „Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare”

ISA 220 (revizuit) modernizează abordarea managementului calității și solicită partenerului de misiune și echipei de misiune să fie pro activi în gestionarea și obținerea calității. Echipa de misiune este obligată să planifice și să efectueze auditul cu scepticism profesional, exercitând în același timp raționamentul profesional pentru a se asigura că efectuează un audit de calitate, care va sta la baza unei opinii corecte de audit. Un audit ar trebui să fie efectuat astfel, încât să atenueze situațiile în care pot apărea probleme în exercitarea scepticismului profesional adecvat, generat, de exemplu, de părtinirii inconștiente sau constrângerile de resurse.

Partenerul de misiune este responsabil în ultimă instanță pentru calitatea auditului specific, care oferă o asigurare rezonabilă că:

- auditul a fost efectuat în conformitate cu standardele profesionale, cu cerințele legale și de reglementare aplicabile, precum și
- raportul auditorului emis este adecvat în circumstanțele date.

Pentru obținerea unei asigurări rezonabile aferente calității misiunii de audit și, de asemenea, pentru crearea unui mediu pentru misiune care să evidențieze cultura entității și conduita așteptată a membrilor echipei misiunii, partenerul de misiune trebuie să fie implicat suficient și adecvat pe parcursul misiunii de audit, astfel încât să aibă baza pentru a determina dacă raționamentele semnificative făcute și concluziile la care s-a ajuns sunt adecvate, având în vedere natura și circumstanțele misiunii.

Concluzii.

În final concluzionăm că noile standarde internaționale de audit privind managementul calității îmbunătățesc robustețea sistemelor de control al calității ale firmei prin introducerea unei abordări mai pro active și adaptate pentru managementul calității, creșterea responsabilităților și îmbunătățirea guvernantei firmei, monitorizarea mai riguroasă a sistemelor de control al calității și remediere mai eficientă a deficiențelor. În același timp, modernizarea standardelor a fost dictată de evoluția mediului din ce în ce mai complex și de impactul tehnologiilor. Pe de altă parte, noile standarde au luat în considerare, de asemenea, menținerea unui echilibru adecvat între rolurile și responsabilitățile respective ale evaluatorului de calitate a misiunii și ale partenerului de misiune care păstrează responsabilitatea generală pentru misiune.

În acest context, cunoașterea modificărilor intervenite în cadrul normativ, actualizarea și îmbunătățirea calității auditului trebuie să fie o preocupare constantă, în primul rând a managerilor firmelor de audit, pe care, de fapt ar trebui să-i preocupe și perfecționarea continuă a personalului, și în al doilea rând o preocupare a autorităților de supraveghere și a organizațiilor profesionale.

Bibliografie:

1. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova privind aplicarea Standardelor de audit și Codul etic pe teritoriul Republicii Moldova nr. 180 din 23.03.2012. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=1514&lang=ro#
2. Standarde Internaționale de Audit. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/content/standarde-interna%C8%9Bionale-de-audit-emise-de-ifac-%C3%AEn-anul-2018-recep%C8%9Bionate-de-ministerul>
3. Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/contabilitate-%C8%99i-audit/acte-legislative>

4. Ordin al Ministerului Finanțelor nr. 113 din 21.11.2022 privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=134542&lang=ro
5. Ordin al Ministerului Finanțelor nr. 20 din 23.02.2023 privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135740&lang=ro
6. Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#
7. Iachimovschi, Anatol, Cușmăunsă Rodica. Opportunities for modernizing the financial audit quality management system in the Republic of Moldova. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii. Ediția a 26-a . 2022. Chișinău. Republica Moldova. ISBN 978-9975-3590-6-1. Disponibil: https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/177313
8. Iachimovschi, Anatol. Asigurarea calității misiunilor de audit în conformitate cu cerințele actuale ale standardelor internaționale profesionale. În: International scientific conference on accounting, ISCA 2022. 2022. Chișinău. ISBN 978-9975-155-92-2. Disponibil: https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/166799
9. Iachimovschi, Anatol. Reformarea sistemului de asigurare a calității auditului în contextul noilor cerințe ale standardelor profesionale. In: 30 years of economic reforms in the Republic of Moldova: economic progress via innovation and competitiveness, 24-25 septembrie 2021, Chișinău. Chișinău, Republica Moldova: Academia de Studii Economice din Moldova, 2022, Vol.3, pp. 169-173. ISBN 978-9975-155-60-1. DOI: 10.53486/9789975155663.19 Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/p-169-173.pdf
10. Iachimovschi, Anatol. Situația actuală privind controlul calității activității de audit în Republica Moldova. În: Competitivitatea și Inovarea în Economia Cunoașterii. Ediția 21, Vol.1. 2018. Chișinău, Republica Moldova. ISBN 978-9975-75-932-8. Disponibil: https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/70580
11. Iachimovschi, Anatol. Asigurarea calității auditului prin prisma Reformei cadrului legislativ. Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare. Ediția 7. 2018. Chișinău. ISBN 978-9975-127-59-2. Disponibil: https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/146964
12. Iachimovschi, Anatol. Aspecte privind racordarea la bunele practici internaționale de asigurare a calității auditului financiar. În: 25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic. Vol.4. 2016. Chișinău, Republica Moldova. ISBN 978-9975-75-834-5. Disponibil: https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/61749
13. Iachimovschi, Anatol. Sistemul de asigurare a controlului calității activității de audit și a serviciilor conexe. În: Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: Soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile. 2014. Chișinău, Republica Moldova. ISBN 978-9975-75-710-2. Disponibil: https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/153165
14. Лапицкая, Людмила. Применение стандартов качества аудита на уровне аудиторской фирмы и миссии по аудиту. În: International scientific conference on accounting, ISCA 2021. Ediția 10. 2021. Chișinău, Republica Moldova. ISBN 978-9975-155-25-0. Disponibil: https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/144771
15. Grumeza, Dumitru. Controlul calității în auditul financiar: aspecte importante. În: Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor. Ediția 6. 2017. Chișinău. ISBN 978-9975-127-50-9. Disponibil: https://ibn.idsi.md/ro/collection_view/1526
16. Dolghi, Cristina. Politici și proceduri în asigurarea calității auditului financiar. In: Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale: Cu ocazia aniversării a 65 de ani de la fondarea Facultății de Științe Economice, Ed. 1, 2-3 noiembrie 2018, Chișinău. Chișinău: Institutul Patrimoniului Cultural, 2018, pp. 18-21. ISBN 978-9975-142-57-1.

**REPUTATIONAL RISKS IN THE CONSTRUCTION SECTOR IN TERMS DUE
DILIGENCE**

CZU: 174.4:[005.336.6:69]

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.32>

BYCHKOVA SVETLANA,

Saint-Petersburg State Agrarian University, St.-Petersburg, Russia

E-mail: sbbychkova@mail.ru

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7684-9025>

SHVETS OKSANA,

*State Institute of Economics, Finance, Law and Technology, Gatchina, Leningrad reg.,
Russian Federation*

E-mail: o.v.shvets@mail.ru

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2564-6882>

Abstract: The article is devoted to the consideration of the features of assessing the business reputation of contractors in the construction industry. In modern conditions, the collection of information about the business reputation of a potential business partner is necessary to form an opinion about the degree of its reliability. The article summarizes the key factors and indicators for assessing the counterparty's business reputation in the context of the industry specifics of construction organizations. These factors and their indicators are designed to form a comprehensive view of the business reputation of the organization. For this purpose, a factor model is used and the value of the generalizing index is determined, its ranking is carried out. Depending on the obtained value of this index, a possible strategy for responding to the identified reputational risks when interacting with counterparties is determined.

Keywords: counterparty, business reputation, reputational risks, due diligence.

JEL Classifications: M49

Introduction

When conducting business activities, there is a possibility of monetary losses due to the specifics of the internal and external business environment of the organization. The reason for such losses may be entrepreneurial risks, a special place in the structure of which is occupied by reputational risks [3, p. 167-168]. In this regard, further study of the nature of the occurrence of these risks in order to develop tactical and strategic decisions to minimize their impact on the activities of an economic entity is of particular relevance in modern conditions.

In general, the business reputation of an organization is a set of qualities and assessments with which their carrier is associated in the eyes of their counterparties, customers, consumers, work colleagues, voters and is personified among other professionals in this field of activity. Based on this definition, reputational risk can be defined as a real or potential threat to business reputation, which, if not properly controlled, can have a negative impact on it [3, p. 168-169].

To identify reputational risks, contractual due diligence becomes quite an effective tool, which can be provided as a service accompanying an audit and involves a comprehensive check of the counterparty before starting business cooperation for reliability.

Main part

In order to identify reputational risks in the course of contractual due diligence that may arise when working with counterparties, it is necessary to understand the reasons for their occurrence.

The internal causes of reputational risk include:

- non-compliance by the counterparty with the requirements of the legislation of the Russian Federation, business practices, principles of professional ethics;
- failure to fulfill the obligations assumed under the contract;

- the lack of mechanisms in the internal control system aimed at regulating the conflict of interests of the client and the counterparty, as well as at reducing its negative consequences;
- the inability of the organization to effectively counteract the legalization (laundering) of proceeds from crime and the financing of terrorism, as well as other illegal activities carried out by dishonest clients and counterparties and (or) employees of the company;
- implementation by an economic entity of risky investment and market policies, a high level of operational risk, an ill-conceived personnel policy.

The external causes of reputational risk include:

- non-observance by affiliates of the organization, subsidiaries and dependent organizations, real owners of the company of the legislation of the Russian Federation, constituent and internal documents, business practices, principles of professional ethics;
- the inability of affiliates of the organization, as well as real owners, to effectively counteract the legalization (laundering) of proceeds from crime and the financing of terrorism;
- publication of negative information about the organization or its employees, shareholders, members of management bodies, affiliates, subsidiaries and affiliates in the media.

The economic literature presents various approaches to the assessment of reputational risks, which should be taken into account in the course of their diagnosis during due diligence. The following classification of reputational risks is proposed:

1. Corporate risks are caused by problems associated with the activities of the organization (production, management, etc.).
2. Global risks are caused by factors that are not typical for one organization, but for a number of enterprises in the same industry (environmental problems, worsening economic conditions, etc.).
3. Local risks do not occur in relation to the entire organization, but to its individual employees and employees (mass layoffs).

With regard to assessing the reliability of counterparties in the course of contractual due diligence, reputational risk occurs when a counterparty can be characterized as a person with a negative business reputation due to the fact that they repeatedly failed to deliver goods, perform work or provide services. Besides, additional factors indicating the presence of a risk of this type may be the repeated participation of the counterparty in court proceedings as a defendant [4, p.109].

In order to identify reputational risks in the course of contractual due diligence, information is collected that can characterize business reputation from a negative side. In this case, information from publicly available sources, the media, specialized databases, and online services are used as an information base.

You can set key indicators for assessing the business reputation of a counterparty by highlighting the most significant factors that characterize the organization. The following can be said about the state and level of development of an economic entity:

- history of the company;
- the presence of a quality control system (does not guarantee, but testifies in favor of the high quality of the products and services offered);
- conscientious fulfillment of contractual obligations (no claims to the timing of deliveries, timeliness of payments);
- reputation as a partner among other firms, credit history;
- the popularity of products and the company as a whole - it will help to assess which sector the counterparty occupies in the market, how high the demand for its products is, etc.;
- financial condition (solvency of the organization).

Table 1 summarizes the factors and key indicators used to assess the business reputation of a counterparty in the course of contractual due diligence.

Table 1. Key factors and indicators for assessing the business reputation of the counterparty

№	Estimated factor	Indicator
1	Organization history	Number of years in the market of goods and services
2	Quality of products and services	Product quality level, Availability of a quality management system
3	Conscientiousness of the obligations assumed by the counterparty	The share of contracts terminated due to non-fulfillment of their obligations
4	Reputation of the counterparty as a partner (partners)	Quality of interaction with other companies
5	Reputation of a law-abiding counterparty	Availability of arbitration cases (lawsuits, applications, complaints from counterparties)
6	The financial condition of the organization	Return on sales Average maturity of receivables (accounts payable) Financial autonomy ratio
7	Fame of the product and the organization as a whole	The level of awareness of the organization and the services provided
8	Organization credit history	Absence of violated terms of the company's loan agreements with financial institutions
9	Reliability of information	The level of reliability of the information provided

Source: Compiled from [2].

When carrying out the verification of counterparties, the organization should take into account industry specifics. When studying counterparties of a construction organization when checking their business reputation in the course of diagnosing the occurrence of reputational risks, attention is paid to the following factors and indicators characterizing them, presented in Table 2.

Table 2. Factors and indicators for the analysis of the business reputation of a construction organization

№	Estimated factor	Indicators
1	Organization history	Indicator 1.1: Number of years in the market characterizes the number of years the organization has been in the construction market Indicator 1.2: Rhythm of work, determines the rhythm of work performance, characterized by the coefficient of variation of the volume of construction and installation works of the organization
2	Fixed assets Current assets	Indicator 2.1: Material and technical base, takes into account the availability of construction machinery and equipment in value terms, both owned by the organization and leased Indicator 2.2: Financial autonomy characterizes the financial independence of a construction organization, determined by the ratio of equity to borrowed funds Indicator 2.3: Construction in progress characterizes the ratio of construction in progress to profit
3	Personnel	Indicator 3.1: Management personnel, characterizes the level of education, work experience in the organization and practical experience in the field of building top managers (heads of the organization)

		<p>Indicator 3.2: Middle link, characterizes the level of special education, work experience in the organization of specialists</p> <p>Indicator 3.3: Awards and titles, takes into account the presence of employees with academic degrees and (or) honorary titles</p>
4	Image	<p>Indicator 4.1: Citation refers to how often the organization has been cited in print, electronic media and other media</p> <p>Indicator 4.2: Elimination of violations, characterizes judicial practice organizations</p> <p>Indicator 4.3: Delay in delivery of objects, takes into account the average duration of delays in the delivery of construction objects</p> <p>Indicator 4.4: Emergencies, characterizes the level of labor protection at the organization's facilities</p> <p>Indicator 4.5: Certified management system, characterizes the availability of certificates for the management system issued by a body accredited by the Federal Accreditation Service (Rosakkreditatsiya)</p> <p>Indicator 4.6: Feedback from customers, takes into account the presence of favorable feedback and thanks from customers</p>

Source: compiled according to [1].

To obtain information, the following documents of the organization are subject to verification:

1. Constituent documents: certificate of state registration of a legal entity or individual entrepreneur, certificate of tax registration, decision to establish a legal entity, the charter of the organization and all subsequent changes to the charter, orders on the appointment of the heads of the organization for the entire period of the organization's operation, an extract from Unified State Register of Legal Entities.
2. Certificates of admission to certain types of work from a self-regulatory organization.
3. Certificates of conformity of the quality management system, environmental management, labor protection management, other licenses and documents confirming the right of the organization to carry out construction activities.
4. Staffing tables of the organization for the entire period of the organization's activity and orders for their approval and change.
5. Certificate «Heads of the organization» indicating the length of service in the organization and in the construction industry of all heads of the organization.
6. Diplomas (copies), workbooks, employment orders, employment contracts for each manager, according to the organization's staffing table. Documents on the passage of advanced training.
7. Reference «Labor resources» indicating the length of service in the organization of all employees, according to the staffing table.
8. Diplomas (copies), workbooks, employment orders, employment contracts for craftsmen, installers, foremen, specialists according to the staffing table. Documents on the passage of advanced training.
9. Diplomas on conferring the titles of candidates and doctors of science (if any).
10. Documents on awarding the title «Honorary Builder of Russia», «Honorary Builder of the RSFSR» or their equivalents (if any).
11. Standard employment contract for each employee, according to the staffing table. If a collective labor contract is concluded - a collective labor contract.
12. Register of completed work contracts for the entire period under review of the organization's activity.
13. Agreements to the registry and closing documents (acts of work performed).

14. Certificate of publications in the media (media) about the organization with a list of references in the media and sources.

15. Certificate of availability of court decisions that have entered into force, according to which the organization acted as a defendant.

16. Certificate of emergencies that occurred at the facilities of a construction organization.

17. Reviews of customers of construction works.

18. Photographs of the material and technical base.

19. Balance for each year of the audited period.

20. Statement of financial results for each year.

21. Income tax return for each year.

22. VAT declaration for each quarter of the entire period under review.

23. Turnover balance sheet for all accounts (general) as of December 31 of each year.

24. Turnover balance sheet for account 01 «Fixed assets» as of December 31 of each year.

25. Analysis of account 68.2 by corresponding sub-accounts for each quarter of all years (for each VAT declaration).

26. An extract from the book of purchases and sales with a total line for each quarter of the entire period under review.

27. Statement of current account balances as of December 31 of each year of the entire period under review.

28. Notification of registration at the location of separate subdivisions or real estate.

29. Decisions on the payment of dividends (if any).

30. Certificate of actually carried out activities with OKVED codes. The period under consideration is three calendar years preceding the moment of assessment.

31. Other documents requested by experts conducting contractual due diligence [1].

These indicators form a factorial model that looks like:

$$R_f = (x_1d_1 + x_2d_2 + x_3d_3 + x_4d_4)*z; \quad (1)$$

Where d_1, \dots, d_n are the weighting factors of the factors, determined by an expert in such a way that in the ideal case $R_f = 100$, i.e. at $x_1 = x_2 = x_3 = x_4 = 100$ and $d_1 + d_2 + d_3 + d_4 = 1$, $z = 1$;

x_1 - the «History» factor characterizes the duration of the organization's presence in the market and the amount of work performed by it;

x_2 - factor «Fixed assets, Current assets», depends on the provision of the organization with the resources necessary for construction work;

x_3 - factor «Personnel», characterizes the presence of qualified specialists and managers in the organization;

x_4 – «Image» factor characterizes the perception of the organization by customers and society as a whole;

z - coefficient «Reliability», characterizes the completeness and reliability of the information provided by the organization.

In turn, the factors $x_1 - x_4$ are determined through indicators (column 3 of table 2), which can be calculated using the information provided by the assessed organization, and the data for calculating the coefficient z is issued by a third party. To calculate each indicator, a separate algorithm is provided using the appropriate ranking scale for the results obtained [1].

Conclusion

Thus, the formation of a factor model makes it possible to assess the likelihood of reputational risks arising when interacting with an organization. The experts conducting the verification themselves can establish the ranking of the obtained index value R_f . As a possible option, the following gradation of the results obtained can be proposed:

1) Acceptable risk: R_f - from 90 to 100.

2) Average risk: R_f - from 70 to 89.

3) High risk R_a - from 50 to 69.

4) Catastrophic - Rf - from 0 to 49.

As you know, the following methods are used in risk management:

1. Risk avoidance - is a conscious decision not to be exposed to a certain type of risk.
2. Damage prevention (risk mitigation) - this technique includes actions taken to reduce the likelihood of losses and to minimize their consequences.
3. Acceptance of risk - is to cover losses at the expense of available resources.
4. Risk transfer - is the transfer of risk to other persons.
5. Risk diversification - consists in the distribution of financial resources between different investment objects so that in the event of negative consequences of risk in one branch of activity, the rest do not suffer [5, p. 87-91].

When interpreting the value of the Rf index as an acceptable level of risk, it is possible to apply a risk-taking strategy, and in this case, in the case of starting cooperation with a counterparty, it is recommended to work on an advance payment and constantly monitor information about the counterparty. When identifying a medium level of risk, a risk-taking strategy is also appropriate, as well as loss prevention strategies and risk transfer. In this case, it would also be a reasonable solution to use a prepaid settlement system, letters of credit, insurance contracts, and the creation of reserves for doubtful debts. In the case of a high probability of reputational risks, risk avoidance strategies, risk transfer, risk diversification are recommended. Risk avoidance involves refusing to work with the specified counterparty, risk transfer is also implemented through insurance contracts, and risk diversification in this case involves refusing to work with only one counterparty, searching for new business partners. With a catastrophic risk, only the risk avoidance method is possible, and it is not recommended to start business cooperation with this counterparty.

The undoubted advantage of this factor model is the use of a significant number of indicators for a more accurate assessment. At the same time, as weak points of this model, one can note a certain subjectivity when using expert opinion and sufficient labor intensity.

Thus, the reputational risk management process assumes that various methods will be used that will allow to some extent predict the onset of a particular risk event, as well as take targeted actions to reduce the degree of risk. It is almost impossible to avoid risk in entrepreneurial activity, but knowing the source of risks, the entrepreneur is able to reduce their level by reducing the impact of adverse factors.

Bibliography

1.State Standard 66.1.03-2016. Evaluation of experience and business reputation of construction organization. Moscow, Standartinform Publ., 2016. 16 p. (In Russian).

2. Counter Agents You Can Trust on Credit: Five Levels of Verification. Available on the Internet: <https://e.fd.ru/596143>. (Accessed 29 March 2023). (In Russian).

3.Luludova, E.S. Financial and non-financial (reputational) risk management / E. S. Luludova // *Decent work is the basis of a stable society: Collection of articles of the VIII International Scientific and Practical Conference*, Yekaterinburg, October 31 - 03, 2016 / Responsible for the issue: I.A. Kulkova, A.Yu. Kokovikhin, E.B. Dvoryadkina. - Yekaterinburg: Ural State University of Economics, 2016. – pp. 167-175. – EDN ZINPJT. (In Russian).

4.Skobelev, V.V. Economic security of an organization: an expert view on the classification of risks of cooperation with counterparties / V. V. Skobelev // *Economic security: Strategic risks and threats: III Interuniversity Scientific and Practical Conference with International participation: collection of articles*, Veliky Novgorod, May 13, 2016 / edited by T. I. Bezdenezhnykh, R.V. Dronov, V.V. Shapkin. – Veliky Novgorod: Saint Petersburg State University of Economics, 2016. – pp. 108-111. – EDN WKZPWF. (In Russian).

5.Vorontsovsky, A.V.2019. *Risk management: textbook and workshop for universities*. Moscow: Yurayt Publishing House - 2nd ed. - 485 p. (In Russian).

CURRENT LANDMARKS IN THE EDUCATION OF THE FUTURE ACCOUNTING
SPECIALIST

CZU: 378:657+331.363.4:004

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.33>

CIPRIAN APOSTOL,

Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea Alexandru Ioan Cuza din Iași

E-mail: ciprian.apostol@uaic.ro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2890-9139>

Abstract. The current context for the education of future accounting economist is characterised by a number of aspects, sometimes contradictory, which is why the educational process of the future accounting specialist is subject to permanent changes. A first important aspect influencing careers in accounting is IT technology. A second important aspect in the formation of future accountants is the quality of the education system. The study *aims* to capture the main aspects regarding the current context of training the future accounting specialist through *a descriptive and comparative analysis*.

Keywords: accounting, accountant, education, IT technology

JEL Classifications: I21, M41

Introducere

Trăim într-o continuă și galopantă schimbare. Odată cu dezvoltarea tehnologiei IT, societatea umană a cunoscut profunde modificări în ceea ce privește modul de desfășurare a activităților uzuale. Dacă în trecut marea majoritate a activităților erau realizate de către om, acum, din ce în ce mai mult, se încearcă transferul lor în sfera automatizării. Cu toate că nimeni nu contestă nenumăratele avantaje oferite de dezvoltarea tehnologiei IT, din păcate, aceasta este însoțită și de o serie de probleme, care afectează, în special, starea de sănătate a individului.

În acest context al dezvoltării socio-economice, contabilitatea, ca profesie, a cunoscut multe transformări, specialiștii din domeniu fiind nevoiți să se adapteze la noile cerințe impuse de aplicarea pe o scară tot mai largă a noii tehnologii. Astfel, un prim pas a fost trecerea de la evidența manuală la cea asistată de calculator, iar acum se încearcă transferul tuturor operațiunilor în mediul online, astfel încât înregistrările contabile să fie realizate automat odată cu desfășurarea tranzacțiilor economico-financiare. Dezvoltarea tehnologiei IT, dar și influența altor factori, precum calitatea procesului educațional, de exemplu, au determinat producerea unor transformări și în procesul de formare a viitorului economist-contabil.

În cadrul acestui studiu ne vom concentra atenția pe aceste două aspecte importante, care influențează cariera din domeniul contabilității, și anume: tehnologia IT și calitatea sistemului de învățământ, cu accent pe resursa umană implicată.

Conținut de bază

Pentru a putea surprinde principalele aspecte cu privire la cadrul actual de formare a viitorului contabil este necesar să prezentăm actualele repere ale economiei mondiale și naționale, cu influențe majore asupra vieții sociale.

Noua Economie, cunoscută și sub o varietate de alte denumiri, precum economia informației, economia bazată pe cunoștințe, economia digitală, economia dotcom, net-economia, economia INTERNET, economia imaterială, economia virtuală etc. [8], este etapa actuală de dezvoltare a economiei mondiale, fundamentată pe o serie de principii sănătoase cu privire la dezvoltarea economico-financiară și socială și presupune implementarea politicilor de responsabilitate socială și

de mediu pentru o dezvoltare sustenabilă. [9]

Cu toate că vorbim astăzi de Noua Economie, economie circulară, responsabilitate socială, economie durabilă, responsabilitate de mediu, sustenabilitate etc., totuși asistăm în continuare la o serie de fenomene și evenimente (poluare, epidemii, războaie etc.), care sunt în opoziție cu toți acești termeni. Dacă până în anul 2019 nu credeam că vom vorbi despre pandemii sau războaie, decât la timpul trecut, realitatea este cu totul alta. Din nefericire, lupta pentru supremație, pentru performanță economico-financiară sau, pe scurt, pentru a avea cât mai mulți bani, situează omul pe ultimul loc și inevitabil apar o serie de probleme greu de stăpânit de multe ori, cu consecințe devastatoare asupra vieții pe pământ. Astfel, dacă principalele probleme cu care trebuia să se confrunte omenirea erau încălzirea globală, poluarea, topirea ghețarilor, diminuarea resurselor naturale, mai nou, populația se confruntă și cu o serie de altele noi, precum pandemia de Covid-19, războiul din Ucraina, amenințările nucleare, dar nu în ultimul rând și dezvoltarea într-un ritm foarte rapid al inteligenței artificiale. Efectele dezastruoase ale acestor probleme cu care se confruntă populația în prezent au fost semnalate în alte studii. [3] [5] [6] [7]

În acest context, observăm că se alocă fonduri mai mari pentru înzestrare tehnico-militară, în detrimentul celorlalte ramuri economice, inclusiv educația. De exemplu, procentul din Produsul Intern Brut (PIB) alocat Ministerului Educației în anul 2023 este de 2,1%, comparativ cu cel alocat Ministerului Apărării, care este de 2,5%. Cu toate că subfinanțarea educației din România a fost tratată în cadrul altui studiu din anul 2019 [1], din păcate, observăm o înrăutățire a acestei situații până în prezent: dacă în anul 2019 procentul din PIB alocat educației era de 2,92%, în anul 2020 a scăzut la 2,9%, în anul 2021, la 2,39%, în anul 2022, la 2,28%, ca în anul 2023 să ajungă la doar 2,1%. [13] Bineînțeles că și pandemia de Covid-19 a avut un impact major asupra desfășurării procesului de educație, în general, deci și asupra formării specialiștilor din domeniul contabil, dar acest subiect a fost tratat într-un studiu distinct. [4]

După prezentarea tuturor acestor elemente specifice actualei etape de dezvoltare a economiei mondiale, putem afirma că procesul educațional al viitorului specialist în contabilitate este supus unor permanente schimbări, într-un cadru mai puțin stabil.

Dacă o parte dintre problemele cu care se confruntă procesul educațional al viitorilor contabili au fost relatate în alte studii realizate [1] [2] [4], în cadrul acestuia ne vom concentra, așa cum am mai precizat, pe două aspecte foarte importante, respectiv influența tehnologiei IT și calitatea resursei umane în formarea viitorilor specialiști din domeniul contabil.

În ceea ce privește **influența tehnologiei IT asupra formării viitorilor contabili**, s-au avut în vedere trei direcții, și anume:

- programele informatice de contabilitate;
- informatizarea proceselor economico-financiare la nivel național;
- inteligența artificială.

Cu toate că *programele informatice de contabilitate* se folosesc de mult timp în activitatea practicienilor, acestea nu sunt deseori agreate, în special de practicienii cu o anumită vechime în domeniu. Aceste programe sunt supuse mereu unor procese de dezvoltare, actualizare și îmbunătățire, care conduc la o serie de modificări ale interfeței de lucru, motiv pentru care poate apărea o oarecare repulsie din partea utilizatorului, mai ales din partea celui care nu este prea familiarizat cu tehnologia IT. Spre surprinderea multora, s-a constatat că mai sunt destule entități economice în cadrul cărora evidența contabilă se ține cu ajutorul pixului și a registrelor fizice și nu asistată de calculator. Pentru a se evita toate aceste neplăceri în lucrul cu programele specializate de contabilitate și pentru a se facilita integrarea absolvenților pe piața muncii, au fost introduse discipline, atât la nivel de liceu, cât și la nivel universitar, prin care elevii, respectiv studenții sunt familiarizați cu diverse sisteme de tip ERP (Enterprise Resource Planning sau, traducerea în limba română, Planificarea Resurselor Întreprinderii).

Odată cu dezvoltarea digitalizării, se urmărește ca în viitorul apropiat să aibă loc *informatizarea proceselor economico-financiare* la nivel național, regional sau chiar internațional. Și acest lucru

reprezintă un factor important care influențează procesul de formare a viitorilor contabili. Din acest motiv, nu se mai pune problema ca viitori absolvenți să nu dețină informații minime despre operarea cu diverse sisteme sau softuri specifice domeniului, ci din contră, se pune un accent mai mare pe introducerea în programa de învățare a acelor discipline de informatică, care sunt menite să faciliteze acest lucru. De exemplu, în România, 2022 este anul digitalizării autorității fiscale prin:

- implementarea *raportării SAF-T* (Standard Audit File for Taxation, tradus în română ca Fișierul Standard de Audit pentru Taxe), care reprezintă o nouă obligație declarativă impusă contribuabililor, respectiv standardul internațional pentru transferul electronic de date din evidența contabilă și fiscală între firme și autoritățile fiscale; [16]

- folosirea *facturării electronice* (RO e-Factura), care reprezintă un sistem IT pentru raportarea, stocarea și descărcarea facturilor prin intermediul serverului Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF). [14]

Inteligența artificială reprezintă provocarea acestui secol. Deși este folosită de peste 50 de ani, dezvoltarea sa continuă a condus la progrese majore în ultimii ani. Fără a se cunoaște însă limitele dezvoltării acesteia, se poate ca aceasta să devină mai degrabă o nouă problemă și nu un mijloc de îmbunătățire a performanței și productivității. Din acest motiv, Parlamentul European a înființat o comisie care a evaluat impactul tehnologiei și a propus o Foaie de parcurs pentru inteligența artificială în Uniunea Europeană, iar europarlamentarii au propus o reglementare cu bătaie lungă a acesteia. [11] Ce este inteligența artificială? Conform Parlamentului European, aceasta este definită ca fiind “capacitatea unei mașini de a imita funcții umane, cum ar fi raționamentul, învățarea, planificarea și creativitatea”. [10] Dacă ținem seama de faptul că tehnologia inteligență artificială permite “sistemelor tehnice să perceapă mediul în care funcționează, să prelucreze această percepție și să rezolve probleme, acționând pentru a atinge un anumit obiectiv” [10], iar sistemele de inteligență artificială sunt “capabile să își adapteze, într-o anumită măsură, comportamentul, analizând efectele acțiunilor anterioare și funcționând autonom” [10], atunci se justifică îngrijorările manifestate cu privire la folosirea acesteia și a măsurilor luate de autărități pentru a preveni eventuale riscuri.

Inteligența artificială se regăsește aproape peste tot unde există digitalizare (căutare pe internet, traduceri automate, sănătate, transport, alimentație, agricultură, producție, administrație și servicii publice, educație etc.) sub formă de software (asistenți virtuali, motoare de căutare, diferite sisteme de recunoaștere etc.) sau încorporată (roboți, drone, automobile autonome etc.), fiind considerată un element central al transformării digitale a societății prin creșterea puterii de calcul, disponibilitatea unor cantități enorme de date și noii algoritmi. [10]

Potrivit Harvard Business Review, companiile utilizează inteligența artificială în principal pentru a detecta și descuraja încălcările securității (44%) și pentru a rezolva problemele tehnice ale utilizatorilor (41%), dar și în departamentul financiar-contabil pentru tranzacțiile financiare (17%). [12]

Întrebarea este – cum afectează inteligența artificială formarea viitorilor specialiști din domeniul contabilității? Răspunsul este destul de complex, deoarece trebuie să avem în vedere mai multe aspecte, precum:

- tehnologia inteligență artificială pune la dispoziția elevilor și studenților softuri care să le faciliteze realizarea diferitelor referate, proiecte sau alte lucrări fără mare efort (de exemplu, ChatGBT susținut de Microsoft). Totuși, există căi prin care se poate verifica dacă cel în cauză a lucrat cu sau fără ajutorul unui soft de inteligență artificială. Cel mai simplu lucru care poate fi realizat este adresarea a două sau mai multe întrebări din conținut;

- dacă avem în vedere profesia de contabil sau economist-contabil, se pune în discuție dacă inteligența artificială va înlocui omul, în condițiile în care la fiecare câteva luni se pare că un alt studiu avertizează că o mare parte a forței de muncă este pe cale să își piardă locul de muncă din cauza inteligenței artificiale (un studiu al Universității Oxford a prezis că 47% din locurile de muncă ar putea fi automatizate până în 2033; un raport din 2016 al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) a afirmat că 9% din locurile de muncă din cele 21 de țări care fac parte din

aceasta ar putea fi automatizate). [12] Mai nou sunt și site-uri care îți prezic procentual șansa ca anumite profesii să mai existe în viitor. Cu toate că vor fi transformări în modul de ținere a evidenței contabile ca urmare a digitalizării tot mai intensive a tranzacțiilor economico-financiare, profesia de contabil nu are cum să dispară. Așa cum știm, dezvoltarea economiei a fost însoțită și de modernizarea contabilității, care a cunoscut mai multe etape, s-a adaptat la noile cerințe, s-a digitalizat, dar nu a dispărut. Așa va fi și acum. Cu toate că vor fi cerințe noi, specialiștii din domeniu se vor adapta, se vor specializa, dar în niciun caz, cel puțin în viitorul apropiat, contabilul nu va putea fi înlocuit de un soft;

- în ceea ce privește cadrul didactic ce formează viitorii contabili se pune aceeași problemă a înlocuirii acestuia cu tehnologia inteligență artificială. Același răspuns negativ este valabil și aici ca și în cazul profesiei de contabil. Ținând cont de faptul că procesul de învățare nu presupune materie primă brută, inertă, ci din contră, se lucrează cu caractere, personalități diferite, mai exact, cu oameni, este nevoie de adaptare la cerințele, starea de spirit, nevoile celor din sală astfel încât informația să se transmită cât mai bine. Un exemplu concludent în acest sens îl reprezintă perioada de predare online din timpul pandemiei de Covid-19, când s-a observat că informația a fost recepționată mai greu, iar gradul de pregătire a elevilor și studenților a fost mai slab, fapt confirmat și în momentul reîntoarcerii acestora pe băncile școlii, perioada de reacomodare cu rigorile învățământului față în față fiind una nu prea ușoară. De aceea, se poate afirma, fără frica de a greși, că relațiile interumane nu pot fi înlocuite de inteligența artificială.

Cel de-al doilea aspect spre care ne-am îndreptat atenția în acest studiu este *calitatea sistemului de învățământ*, cu accent pe *calitatea resursei umane* implicate în formarea specialiștilor din domeniul contabilității. Și în acest caz trebuie stabilită o delimitare între învățământul preuniversitar și cel universitar.

În ceea ce privește *sistemul liceal de formare a specialiștilor din contabilitate*, am identificat două mari probleme în ceea ce privește cadrele didactice. Un prim aspect îl reprezintă profesorii suplینitori calificați și necalificați, care după promovarea concursului, chiar și cu note mici, sunt primiți la catedră pentru a predă. Un al doilea aspect se referă la profesorii titulari care, deși îndeplinesc toate însușirile unui dascăl adevărat, trebuie să se confrunte cu destul de multe probleme, astfel încât predatul nu mai reprezintă un proces atractiv pentru mulți dintre aceștia. În primul rând, remunerarea făuritorilor de caractere și viitorilor specialiști nu reprezintă o prioritate pentru guvernării țării, știut fiind faptul că nobila meserie de cadru didactic este prost remunerată. Și dacă acest lucru nu i-a descurajat pe mulți să urmeze sau să continue această meserie, noile reglementări par a fi întocmite tocmai în acest sens. Profesorii au fost dezarmați complet, nu mai au niciun drept de sancțiune asupra elevului indisciplinat, iar situația din școli a scăpat de sub control. Astfel, sunt din ce în ce mai frecvente cazurile de altercații între elevi, amenințările finalizate cu lovirea sau înjunghierea profesorilor, trafic de droguri etc., iar sancțiunile sunt zero sau, când se aplică, se ridică după puțin timp. De asemenea, elevii nu mai pot fi exmatriculați. [17] În aceste condiții, mulți dintre cei de la catedră nu mai așteaptă nici măcar finalul anului școlar și demisionează, iar alții ies la pensie anticipat, inspectoratele școlare fiind nevoite să scoată posturi vacante în ședințe publice, săptămânal.

În aceste condiții, apare întrebarea firească: Ce-i de făcut? Răspunsul este simplu: adoptarea unor regulamente care să prevadă respectarea conduitei școlare, cu reguli clare și sancțiuni mai aspre, care să descurajeze abaterile de orice fel, precum și stabilirea unui nivel salarial atractiv în domeniul învățământului, care să atragă cât mai multe persoane competente.

Cu privire la *sistemul universitar*, problema pe care dorim să o abordăm este alta, și anume, cea care vizează cele două componente importante ale actului de desfășurare a activității de la acest nivel de învățământ, respectiv didacticul și cercetarea. Pentru acces la catedră și apoi pentru promovare, fiecare candidat trebuie să îndeplinească o serie de standarde, care sunt stabilite la nivel de fiecare universitate și care le includ pe cele minimale prezentate în ordin de ministru. Standardele ce trebuie îndeplinite pentru oferirea titlurilor de conferențiar sau de profesor acordă o importanță mai mare cercetării și mai puțin didacticului, prin faptul că presupun obținerea unui punctaj calculat pe baza

articolelor și citărilor în reviste cotate ISI cu scor de influență absolut nenul. [15] Pornind de la aceste considerente, cadrul didactic din mediul universitar, dacă dorește să promoveze, este nevoit să se concentreze mai mult pe cercetare și mai puțin pe didactic, deoarece dacă își concentrează atenția asupra publicării de manuale, caiete practice sau articole care nu sunt cotate ISI cu scor de influență absolut nenul, nu va putea obține scorul necesar îndeplinirii standardelor. În acest caz, ne întrebăm dacă nu cumva este neglijată partea de formare a viitorului contabil, dascălul fiind nevoit să fie egoist și să își urmărească propriile interese și nu pe cele ale studentului, deoarece mai apar și alte întrebări: Câte dintre articolele cotate ISI cu scor de influență absolut nenul sunt incluse în bibliografia cursurilor și seminariilor predate? Cum sunt valorificate aceste articole în didactic?

Bineînțeles că activitatea de cercetare la nivel universitar trebuie realizată de către toate cadrele implicate, dar nu trebuie să uităm că în organigrama universităților sunt incluse și posturile de cercetător științific. În acest caz, o departajare a activităților de cercetare între cei angajați pe didactic și cei angajați pe cercetare ar fi o soluție. Dacă celor din didactic li s-ar oferi alternativa de a avea și alte criterii de promovare, care să țină mai mult de profesia contabilă, cu tot ce presupune aceasta (legislație, fiscalitate, tratamente contabile etc.), probabil că aceștia ar fi mult mai motivați să se implice în procesul de formare și de integrare a absolvenților pe piața muncii prin organizarea de întâlniri cu practicieni, dar și cu specialiști din cadrul organismelor profesionale, precum Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), Camera Auditorilor Financiarieri din România (CAFR), Asociația Națională a Evaluatorilor Autorizați din România (ANEVAR) etc., dar și prin publicarea mai multor materiale didactice (cărți, manuale, caiete practice etc.), care în mod sigur facilitează procesul de învățare al studenților. Ar fi interesant de văzut, dacă s-ar oferi această alternativă, câți dintre cei din didactic ar mai fi interesați de publicarea articolelor cotate ISI cu scor de influență absolut nenul. De asemenea, procesul de formare a viitorului specialist contabil ar avea de câștigat și dacă cei din cercetare ar transmite rezultatele obținute celor din didactic, iar aceștia, folosind tehnicile și metodele psiho-pedagogice specifice, le-ar putea facilita studenților accesul mai ușor la acestea. Dar, nu de puține ori se constată că cei angajați pe cercetare desfășoară activități didactice, iar celor din didactic li se cere să facă cercetare de cel mai înalt nivel.

Un alt aspect important de semnalat îl reprezintă “migrația” celor de la cercetare spre didactic. Și aici părerile sunt împărțite. Dar dacă suntem de acord cu acest lucru, înseamnă că admitem că toți suntem buni și pe cercetare și pe didactic. Oare așa o fi?

Concluzii

Trăim într-o lume în continuă schimbare, cu transformări rapide și însemnate în ceea ce privește viața cotidiană și nu numai. Etapa actuală a dezvoltării economiei mondiale, Noua Economie, se caracterizează printr-o serie de elemente uneori contradictorii - cu toate că această etapă de dezvoltare presupune sustenabilitate, dezvoltare durabilă, responsabilitate socială, economie bazată pe cunoaștere, din păcate, asistăm în continuare la poluare, pandemii, războaie, care influențează stilul de viață din lumea întreagă.

În acest context are loc formarea viitorilor specialiști din domeniul contabilității. Mai exact, la nivel global, are loc digitalizarea tot mai rapidă a tuturor activităților, au apărut o serie de fenomene sau/și evenimente neprevăzute (de exemplu: pandemia de Covid-19, războiul din Ucraina), iar în ceea ce privește strict educația tinerilor din domeniul economic și nu numai, observăm și astăzi o serie de probleme, cum ar fi: subfinanțarea educației, scăderea de sub control a situației din învățământul preuniversitar (din ce în ce mai multe altercații între elevi sau între elevi și profesori, trafic de droguri etc.) ca urmare a lipsei unor reguli mai riguroase cu privire la menținerea ordinii și disciplinei în mediul școlar, demotivarea cadrelor didactice prin remunerații mici și subminarea autorității acestora, iar în ceea ce privește pregătirea din mediul universitar, se pare că activitatea de cercetare ocupă un loc mai important decât cea didactică. Toate acestea își pun amprenta asupra viitorilor contabili.

În concluzie, formarea viitorilor economiști, în special a celor din domeniul contabilității, este un proces complex, cu numeroase provocări, dar printr-un efort susținut din partea tuturor părților implicate - studenți, profesori, minister etc. – se poate garanta un rezultat de succes.

Bibliografie

1. Apostol, C. 2019. Education and health - areas of interest in Romania?, *EUFIRE 2019 European Union Financial Regulation and Administrative Area*, Editura Universității Alexandru Ioan Cuza, Iași, ISBN: 978-606-714-543-4, 349-360.
2. Apostol, C. 2020. Viitorul contabilității încotro?, *Culegere de articole științifice IX Edition International Scientific Conference on Accounting, ISCA 2020*, Chișinău, Moldova, ISBN 978-9975-75-989-2, 19-29.
3. Apostol, C. 2020. Coronavirus – a new international economic crisis?, *European Finance, Business and Regulation*, EUFIRE 2020, Editura Universității Alexandru Ioan Cuza, Iași, ISBN online: 978-606-714-599-1, 641-655.
4. Apostol, C. 2021. Pregătirea viitorului economist contabil în condiții de pandemie, *Culegere de articole științifice X Edition International Scientific Conference on Accounting, ISCA 2021*, Chișinău, Moldova, ISBN 978-9975-155-25-0, 7-15.
5. Apostol, C. 2021. Performance versus welfare, *Conference proceedings The 3rd Economic International Conference „COMPETITIVENESS AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT IN THE CONTEXT OF EUROPEAN INTEGRATION”* organised by Technical University of Moldova, Faculty of Economic Engineering and Business, Chișinău, R. Moldova, ISBN 978-9975-45-739-2, 171-174.
6. Apostol, C. 2022. The new economy - progress or regression? *Culegere de articole științifice XI Edition International Scientific Conference on Accounting, ISCA 2022*, Chișinău, Moldova, ISBN 978-9975-155-92-2 (PDF), 203-207.
7. Apostol, C. 2022. "Progress" of life on earth, *Conference proceedings The 4th Economic International Conference „COMPETITIVENESS AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT”* organised by Technical University of Moldova, Faculty of Economic Engineering and Business in partnership with the National Institute of Economic Research and Stefan cel Mare University of Suceava, mixed format, 3rd -4th November 2022, Chișinău, R. Moldova, ISBN 978-9975-45-872-6 (PDF), pp. 33-37.
8. Ișan, V. 2002. Noua Economie: alegații și evidențe, Partea I, *Revista Informatica Economica*, nr. 2 (22), INFOREC Publishing House, București, 18 – 25.
9. Mihalciuc, C. C., Grosu, M. 2020. Sustainable business practices and corporate models, *European Finance, Business and Regulation*, EUFIRE 2020, Editura Universității Alexandru Ioan Cuza, Iași, ISBN online: 978-606-714-599-1, 601 – 620.
10. Parlamentul European. 2021. Ce este inteligența artificială și cum este utilizată? Available on the Internet: <https://www.europarl.europa.eu/news/ro/headlines/society/20200827STO85804/ce-este-inteligena-artificiala-si-cum-este-utilizata>.
11. Parlamentul European. 2022. Inteligența artificială: oportunități și pericole. Available on the Internet: <https://www.europarl.europa.eu/news/ro/headlines/priorities/inteligena-artificiala-in-ue/20200918STO87404/inteligena-artificiala-oportunitati-si-pericole>.
12. Ramaswamy, S. 2017. How Companies Are Already Using AI, *Harvard Business Review*, Available on the Internet: <https://hbr.org/2017/04/how-companies-are-already-using-ai>.
13. Răducanu, M. 2022. Cum a ieșit bugetul Educației pe 2023 mai mic decât în 2022, deși el este mai mare? Explicațiile uluitoare ale analiștilor: ”Este o majorare prin scădere, ca pentru o Cenușăreasă, primește ce mai rămâne. Ne amănăm viitorul”. Available on the Internet: https://www.gandul.ro/actualitate/exclusiv-cum-a-iesit-bugetul-educatiei-pe-2023-mai-mic-decat-in-2022-desi-el-este-mai-mare-explicatiile-uluitoare-ale-analistilor-este-o-majorare-prin-scadere-ca-pentru-o-cenusareasa-19891422?fbclid=IwAR0olyMCLNX1z3QEwqnY0h5IdGi1QBjgu69c_18am5G1fd-f8ysBEtaOKY0.
- 14.***, *Legea nr. 139* pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 120/2021 privind administrarea, funcționarea și implementarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura și factura electronică în România, precum și pentru completarea Ordonanței Guvernului nr. 78/2000 privind omologarea, eliberarea cărții de identitate a vehiculului și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea introducerii pe piață, punerii la dispoziție pe piață, înmatriculării sau înregistrării în România, precum și supravegherea pieței pentru acestea, din 17 mai 2022, publicată în Monitorul Oficial nr. 490 din 17 mai 2022.
- 15.***, *Ordinul nr. 6129/2016* privind aprobarea standardelor minimale necesare și obligatorii pentru conferirea titlurilor didactice din învățământul superior, a gradelor profesionale de cercetare-dezvoltare, a calității de conducător de doctorat și a atestatului de abilitare, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 123 din 15 februarie 2017.
- 16.***, *Ordinul președintelui ANAF nr. 1783* privind natura informațiilor pe care contribuabilul/plătitorul

trebuie să le declare prin fișierul standard de control fiscal, modelul de raportare, procedura și condițiile de transmitere, precum și termenele de transmitere și data/datele de la care categoriile de contribuabili/plătitori sunt obligate să transmită fișierul standard de control fiscal din 04.11.2021, publicat în Monitorul Oficial nr. 1073 din 09.11.2021.

- 17.***, ORDIN nr. 4183 pentru aprobarea Regulamentului-cadru de organizare și funcționare a unităților de învățământ preuniversitar din 4 iulie 2022, publicat în Monitorul Oficial nr. 675 din 6 iulie 2022.

**PROVOCĂRILE EDUCAȚIEI CONTABILE ȘI CERINȚELE PIETEI MUNCII LA
EXERCITAREA PROFESIEI ÎN CONTEXTUL ABORDĂRILOR CONTEMPORANE**

**THE CHALLENGES OF ACCOUNTING EDUCATION AND THE DEMANDS OF THE
LABOR MARKET WHEN PRACTICING THE PROFESSION IN THE CONTEXT OF
CONTEMPORARY APPROACHES**

CZU: 657:331.363.4+657:006.44

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.34>

Cristina DOLGHI,

Universitatea de Stat din Moldova

E-mail: cristina.dolghi@usm.md

ORCID <https://orcid.org/0000-0001-8836-7576>

ABSTRACT. The given study aims to deal with a particularly important issue with multiple implications related to accounting education and its practice. The topicality of the theme results from its interest and opportunity to identify new directions of scientific and applied research in the context of current socio-economic challenges. A quality education requires the formation of relevant skills in order to expand the area of professional insertion in the field of work. In accordance with the changes in the management system and the need to integrate accounting into the management of the modern entity, today it is imperative to acquire new skills and professional skills, so as to serve the interest of business development oriented towards progress. The study was carried out on the basis of general and special scientific methods, such as: quantitative and qualitative methods, methods of analysis and synthesis, application of the comparative method, study of normative acts and specialized literature. Based on the research carried out, the author formulated conclusions on the solution of existing problems in the current system of accounting education and the exercise of the profession.

Keywords: the accounting profession, accounting standards, financial management, financial statements, economic entity.

JEL Classification: M41

Introducere. Educația reprezintă o prioritate națională și factorul primordial al dezvoltării durabile a unei societăți bazate pe cunoaștere. În acest sens, învățământul superior este un factor-cheie pentru dezvoltarea culturală, economică și socială a societății bazate tot mai mult pe cunoaștere și un promotor al drepturilor omului, dezvoltării durabile, democrației, păcii și justiției [3, art.75]. Una din sarcinile de bază a învățământului superior, este formarea specialiștilor de înaltă calificare, competitivi pe piața națională și internațională a muncii, care poate fi realizată numai prin formarea finalităților de studii performante și asigurarea educației de calitate. Capacitatea umană de a crea și de a utiliza eficient și inteligent noile cunoștințe, contribuie la schimbarea permanentă a societății umane și, mai ales, la dezvoltarea abilităților antreprenoriale ca pilon al economiei durabile.

Transformările economice, implementarea noilor politici și tehnologii, atât la nivel național cât și internațional permanent contribuie la dezvoltarea cerințelor față de educația contabilă și totodată, implementarea standardelor contabile performante și practicilor aplicate în țările cu economii dezvoltate. Deci, activizarea reformelor contabile din țară și necesitatea armonizării reglementărilor contabile, implică o largă cooperare a sistemului educațional în contextul abordărilor contemporane la exercitarea profesiei contabile. Educația și cerințele pieței contabile prezintă noi provocări față de finalitățile de studii la domeniul de formare profesională „contabilitate”.

Dezvoltarea educației și practicii contabile într-un mediu de transformare social-economic, duce la schimbarea profesiei contabile și rolului acesteia în cadrul entității. În acest sens, în calitate de instrument ce permite comunicarea de informații economice și totodată un limbaj economic comun pentru afaceri, sistemul contabil este baza deciziilor manageriale zilnice, care sunt influențate direct

de veridicitatea informațiilor furnizate de acesta. Rezultă, că o prioritară direcție de reformare a contabilității îi revine formării profesionale a contabilului, care să poată face față provocărilor actuale și să reintegreze rolul contabilității în procesele de gestiune a entității.

Cele mai mari provocări, cu care actualmente se confruntă profesia contabilă, sunt gândirea integrată, globalizarea, dar și tehnologiile informaționale. Impactul provocărilor date asupra viitorului profesiei contabile și posibilitatea reintegrării rolului acesteia în gestiunea entității moderne au trezit multiple discuții în domeniu, care astăzi sunt puse în dezbatere de autorii autohtoni și din alte țări, de către experții contabili, ce a determinat și scopul studiului dat, realizat de autor. Analiza unui șir de lucrări științifice, metodologice, practice, a legislației, actelor normative la nivel național și internațional, a permis autorului studiului să formuleze opinii referitoare la problematica abordată.

Rezultatele cercetării. Profesia contabilă se deosebește față de alte profesii prin asumarea responsabilității față de toate părțile interesate în activitățile desfășurate de entitatea economică (acționari, salariați, furnizori-creditori, bănci, buget, instituții bancare, investitori, etc). Deci, toate evenimentele din activitatea unei entități trec prin profesia contabilă, fapt prin care aceasta este implicată în toate domeniile economice (industrie, comerț, prestări de servicii, mass-media) și calitatea acestor prestații se răsfrânge asupra vieții sociale [4, p.133]. Toate acestea, impun necesitatea schimbării majore a viitorului profesiei contabile, inclusiv prin implicații de pregătire a cadrelor performante și cercetare în domeniu. Provocările majore pentru profesie, în opinia autorului, sunt evoluția permanentă a tehnologiei inteligente și digitale; activizarea proceselor de globalizare a economiilor țărilor dezvoltate; armonizarea formelor de reglementare a contabilității și raportării integrate, deoarece din ce în ce mai activ părțile interesate solicită nu numai informații financiare, dar și informații non-financiare în scopul găsirii unor soluții durabile pentru a face față complexității integrării performanței financiare, sociale și de mediu.

Problema formării și raportării financiare și non-financiare este investigată și discutată permanent la nivel național și la moment rămâne actuală. Totodată, o problemă importantă în raportarea non-financiară la nivel local este lipsa unei reglementări legale clare cu privire la tipurile acesteia, conținutul și formatul acesteia; indicatorii cu privire la performanța entității raportoare, etc, care ar satisface nevoile de informații la luarea deciziilor manageriale atât de către utilizatorii interni, cât și de alte părți interesate din exterior.

Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) la nivel mondial, astăzi au câștigat deja popularitate în rândul utilizatorilor situațiilor financiare, fiind în prezent cele mai folosite standarde de raportare financiară [12]. Acestea au obținut o amplă recunoaștere și se aplică de entitățile de interes public și în Republica Moldova. Cu toate acestea, investitorii și mulți alți utilizatori interesați înaintea tot mai multe metode noi de prezentare a informațiilor pentru a evalua posibilitatea de a obține venituri din investiții în companii și care să prezinte modul în care activitatea marilor companii influențează interesul public, mediul și societatea. Conform cadrului de reglementare la nivel național, ea este adoptată numai de entitățile de interes public, dar și acestea din cadrul raportării non-financiare publică numai raportul conducerii și declarația nefinanciară. Alte entități din țară, nu beneficiază de aceste oportunități, care duc la diminuarea evaluării performanței acestora și lipsa de informații pentru părțile interesate, chiar dacă raportarea non-financiară, prezintă valorile entității economice, precum și modelul de afaceri practicat, și demonstrează legătura dintre strategia entității și angajamentul său pentru o economie durabilă.

Dacă revenim la funcțiile contabilității în cadrul procesului decizional și necesității informației contabile în procesele de gestiune a afacerii, trebuie să menționăm, că pentru a fi utilă, aceasta trebuie să îndeplinească toate caracteristicile stabilite de IFRS, cumulate și concomitent. Acest lucru nu este întotdeauna posibil și de aceea, în general, se urmărește realizarea unui echilibru adecvat între caracteristicile respective pentru a satisface cerințele utilizatorilor. În diferite cazuri, importanța caracteristicilor este o problemă de raționament profesional a celor implicați în organizarea și conducerea contabilității entității. Cercetătorul român N. Feleagă accentuează, că „simpla enumerare a criteriilor de evaluare a calității informației financiare este de o mare utilitate pentru normalizatorii,

practicienii și autorii contabili, pentru conducătorii de întreprinderi și utilizatorii externi ai documentelor de sinteză. Aceste calități sunt necesare, în special, normalizatorilor și reprezentanților profesiei, în vederea formulării de norme contabile care să fie în acord cu obiectivele informației financiare” [5].

Prin urmare, pentru a generaliza și conștientiza rolul și importanța informației contabile în procesul decizional este necesară corelarea acesteia cu activitățile economice și necesitățile utilizatorilor în procesul fundamentării deciziilor economice. Informația contabilă este cea mai reală, precisă, completă și operativă. Utilizarea acesteia conduce la fundamentarea unor decizii economice optime în scopul asigurării și desfășurării unei activități eficiente în condițiile actuale de dezvoltare a afacerilor.

Astfel, în condițiile date, oferta și cererea în rapoarte contabile a crescut considerabil, deoarece la toate etapele procesului decizional se utilizează diferite informații și în aceste situații rolul contabilității este semnificativ, deoarece anume contabilitatea controlează dacă informația corespunde cerințelor înaintate pentru a fi utilă și necesară în procesului decizional managerial, pentru a lua decizii calitative. Legea contabilității și raportării financiare, stabilește că, contabilitatea prezintă un sistem complex de colectare, identificare, grupare, prelucrare, înregistrare, generalizare și de prezentare a informațiilor privind elementele contabile. Tot odată, legea divizează contabilitatea în: contabilitate de gestiune și financiară. Contabilitatea de gestiune, prelucrează informația pentru planificarea, controlul și analiza activității entității, în scopul întocmirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale, iar cea financiară prezintă informația privind existența și mișcarea activelor, capitalului propriu, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor pentru întocmirea situațiilor financiare [8, art.3].

Din cele expuse, concluzionăm, că scopul principal al contabilității este de a oferi suficiente informații pentru a satisface cerințele unei varietăți de utilizatori interni și externi. În cadrul entității managerii în calitate de factori de decizie, au nevoie de informații diferite pentru a-i ajuta să ia decizii la toate etapele de gestionare a afacerii: de planificare, în procesele de producție, (calculație a costurilor), control și analiză [4, p.271]. Totodată, contabilitatea oferă servicii specializate către alte departamente din cadrul entității. Contabilul șef al entității are un rol de manager financiar, responsabil de furnizarea informațiilor financiare, întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, cât și pentru contabilitatea de gestiune, ajutor al managerilor entității în realizarea sarcinilor stabilite. Rezultă, că pe lângă funcția de contabilitate, atribuțiile contabililor includ îndeplinirea funcțiilor de contabilitate de gestiune. Deci, tratarea, că un contabil este un specialist care ține contabilitatea în cadrul entității, se ocupă de înregistrarea operațiilor economice, întocmește documente primare, cunoaște legislația, actele normative, este preocupat de întocmirea și prezentarea situațiilor financiare și rapoartelor fiscale actualmente este insuficient și angajații serviciului de contabilitate, care mai mult se consideră contabili decât manageri vor experimenta dificultăți în îndeplinirea funcțiilor sale pe viitor.

Deoarece, automatizarea și implementarea continuă a noilor tehnologii au o influență inevitabilă asupra schimbării modelelor de afaceri, profesia contabilă astăzi necesită transformări ce presupun reintegrarea rolului contabilității în gestiunea entității prin furnizarea în timp real a informației de înaltă calitate managementului entității în scopul deciziilor prompte la toate etapele de gestionare a afacerii. Deci, vital este necesar de creat un mecanism adecvat pentru exercitarea funcțiilor profesionale de către un contabil în cadrul entității, în special prin intermediul formării competențelor la nivel de sistemul educațional și formare continuă. Scopul principal în formarea acestora este îmbunătățirea nivelului de calificare al specialiștilor care actualmente participă la luarea deciziilor împreună cu managementul entității.

Tot mai mult deciziile în afaceri au la bază date statistice și rezultatele analizelor efectuate de angajații din domeniul financiar-contabil bazate pe raționamentul profesional și competențele acestora. Actualmente, profesioniștii contabili trebuie să evalueze și să conștientizeze, că impactul noilor tehnologii asupra activității lor și schimbările actuale în modelele de afaceri sunt semnificative. În

acest sens, unii oameni de afaceri se expun, că prin intermediul digitalizării s-a reușit să se aducă contabilitatea la nivelul cerințelor de afaceri ale secolului XXI [11]. Anume digitalizarea a făcut ca deciziile manageriale să se bazeze pe cifre disponibile în timp real, totodată prin digitalizarea business proceselor și contabilității, aceștia au acces permanent la informația entității.

Provocările cu care se confruntă profesia contabilă – gândirea integrată, globalizarea și tehnologia, și viitorul pe care acestea îl conturează profesiei sunt puse în dezbatere și de experții contabili la diferite forumuri. Necesitatea adaptării activității profesioniștilor contabili la era digitală, la cerințele businessului, pentru a-i furniza acestuia servicii integrate și pentru a-i ghida direcțiile de acțiune ale acestuia, astfel încât rezultatul să fie dezvoltarea afacerii, actualmente sunt vitale în deosebi pentru managementul entității. Cum deja a fost menționat, anume soluționarea acestor paradigme reprezintă preocuparea actuală a profesiei contabile atât la nivel național cât și mondial.

Digitalizarea, globalizarea, soluțiile integrate de business se află în topul provocărilor profesiei contabile discutate și în cadrul celei de-a XXIII-a ediție (în perioada 29-30 septembrie 2021) a Congresului profesiei contabile din România [2], eveniment organizat de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR).

Federația Internațională a Contabililor (IFAC) a implementat o abordare care vizează dezvoltarea educației contabile la nivel global cu tematica: „Regândirea rolului viitorilor contabili – Apelul nostru la acțiune”. Educația Contabilă la nivel mondial este un aspect cheie în cadrul acestei abordări și are un rol esențial, furnizând consultanță cu privire la modalitățile de a ajuta organizațiile profesionale contabile să reinterpreteze viitoarea profesie contabilă și să formeze contabili pregătiți pentru viitor [6].

Parlamentul European și Consiliul la 30 martie 2023 a adoptat în primă lectură decizia în vederea anunțării anului 2023, „Anul european al competențelor”, ce constată necesitatea formării noilor competențe, nu numai în domeniul contabil. Rezoluția legislativă a Parlamentului European, rezultă din lipsa unei forțe de muncă calificate corespunzător și rata de participare scăzută a adulților în vârstă de muncă la activitățile de formare, reduc oportunitățile pe piața forței de muncă și duce la inegalități sociale și economice. Totodată se menționează, că participarea la programele de învățare în rândul adulților din Uniune a stagnat în ultimul deceniu, iar 21 de state membre nu au atins obiectivul stabilit la nivelul Uniunii pentru 2020 [10].

Toate acestea înaintează mari așteptări în reorganizarea activității profesiei contabile și ca rezultat, au un mare impact asupra formării profesionale la domeniul de contabilitate. Totodată, impactul schimbării sistemului de management al entității moderne asupra profesiei contabile este corelat prin implementarea la nivel național a noului Standard de calificare la domeniul general de studii – 041. Științe economice, Domeniul de formare – 0411. Contabilitate, care corespunde Cadrului național al calificărilor din Republica Moldova. Pentru ciclul II de studii (nivelul calificării 6, 7, și 8), Standardul prevede formarea unor noi competențe relevante calificării domeniului dat, dintre care:

- guvernanța și gestionarea riscurilor;
- administrarea sistemelor de control intern;
- fundamentarea deciziilor financiare;
- administrarea și securizarea informațiilor contabile digitale, etc.

Noul Standard de calificare este racordat la standardele Clasificării Europene a Aptitudinilor/Competențelor, Calificărilor și Ocupațiilor (ESCO), urmărește formarea specialiștilor în conformitate cu rigorile impuse de piața muncii, creșterea competitivității calificărilor naționale prin ajustarea la bunele practici internaționale [1].

În contextul dat, pe măsură ce cerințele față de profesie evoluează, trebuie să anticipăm și să satisfacem cererea ridicată față de aptitudinile și competențele necesare pentru a avea succes și pentru reintegrarea rolului contabilității în gestiunea entității contemporane în viitor, și sigur *pentru schimbarea așteptărilor cu privire la ceea ce înseamnă a fi „contabil”*. Educația Contabilă este un aspect cheie în cadrul acestei abordări și are un rol esențial în pregătirea cadrelor performante pentru a reprezenta viitoarea profesie în domeniul contabil.

Concluzii. Schimbarea constantă a sistemului de management al entității, presupune modernizarea permanentă și implementarea noilor politici și tehnologii în realizarea strategiilor planificate, minimizarea riscurilor la care este supusă afacerea, etc. Digitalizarea a făcut ca deciziile manageriale, să se bazeze pe cifre disponibile în timp real, iar prin digitalizarea business proceselor și contabilității, managerii de la toate nivelurile de conducere au acces permanent la informația entității. Pe fondul complexității crescânde a sarcinilor și misiunilor entităților, în centrul responsabilităților, preocupărilor și activităților managerilor tind să se instaleze, din ce în ce mai mult gestiunea riscului și controlul intern, implementarea unor forme, metode, proceduri și tehnici a căror respectare să protejeze entitățile de apariția și manifestarea unor riscuri majore.

Totodată, procese date, au o influență inevitabilă asupra schimbării modelelor de afaceri ce presupune necesitatea transformării profesiei contabile în realitatea economică actuală. Profesioniștii contabili pe viitor vor juca un rol important în gestiunea proceselor de business, dacă vor corespunde provocărilor și oportunităților generale de revoluție digitală. Aceste premise implica și modernizarea Ofertei educaționale pentru Domeniul de formare profesională: 0411. Contabilitate, înaintează noi cerințe de formare profesională a specialiștilor prin acumularea noilor competențe și abilități din perspectiva impactului tehnologiei informaționale asupra profesiei contabile, care să îi permită furnizarea de servicii la un nivel înalt de calitate, astfel încât să servească interesul dezvoltării entității moderne, orientate spre progres.

Bibliografie:

1. ASEM. Sesiunea de formare: „Implementarea Standardelor de Calificare în domeniul general de studii 041. Științe Economice”. 23 februarie 2023. (vizualizat la 28 martie 2023). <https://ase.md/sesiunea-de-formare-implementarea-standardelor-de-calificare-domeniul-general-de-studii-041-stiinte-economice/>
2. Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR). https://ceccar.ro/ro/?page_id=791
3. Codul Educației al Republicii Moldova Nr. 152 din 17-07-2014. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=133296&lang=ro#
4. Dolghi Cristina. *Accounting profession in today's economic realities. Theoretical aspects and practical approaches/ profesia contabilă în realitatea economică modernă. Aspecte teoretice și abordări practice*. În: Revista „ECONOMIA CONTEMPORANĂ” a Universității „Constantin Brâncoveanu” din Pitești, România, Vol. 7, Nr. 3/2022. Editura „Independența Economică”, ISSN 2537-4222, ISSN-L 2537-4222. <http://www.revec.ro/article.html>
5. Feleaga, Niculae. *Sisteme contabile comparate* / N. Feleaga. - Bucuresti : Ed. Economica, 1995. - 382 p. - Bibliogr. la sfarsit de capitol. - ISBN 973-9198-04-X : 28.60 p.
6. International Federation of Accountants (IFAC). <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>
7. International Federation of Accountants. *Preparing Future-Ready Professionals. Can You See Yourself Series: A “Day in the Life” of a Sustainability Reporting Senior Manager.* Anne-Marie Vitale is the chair of the International Panel on Accountancy Education. March 6, 2023. (vizualizat la 18 martie 2023). <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals>
8. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15-12-2017. Publicat: 05-01-2018 în Monitorul Oficial Nr. 1-6 art. 22. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#
9. Ministerul Muncii și Protecției Sociale al Republicii Moldova. „Raport privind realizarea, în anul 2020, a Strategiei Naționale privind Ocuparea Forței de Muncă pentru anii 2017-2021”. (vizualizat la 21 martie 2023) https://ms.gov.md/wp-content/uploads/2021/07/Raport-final_2020_SNOFM.pdf
10. Parlamentului European. Rezoluția legislativă din 30 martie 2023 referitoare la propunerea de decizie a Parlamentului European și a Consiliului privind: „Anul european al competențelor 2023”. (COM(2022)0526 – C9-0344/2022 – 2022/0326(COD)). Vizualizat la 16 aprilie 2023. https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2023-0089_RO.html
11. POPESCU, D. *Managementul afacerilor*. București: Editura Economică. 2001. ISBN 973-590-442-X.
12. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). (vizualizat la 15 aprilie 2023). <https://mf.gov.md/ro/lex>