

**Conferința Științifică Internațională**

**CONTABILITATEA și  
PROFESIA CONTABILĂ  
în era provocărilor**

**Ediția a VI-a**

**5-6 aprilie 2017, mun. Chișinău**

**Culegere de articole științifice**





Academy of Economic  
Studies of Moldova



Association of Professional  
Accountants and Auditors  
of the Republic of Moldova



Think Ahead

Association of Chartered Certified  
Accountants



KPMG in Moldova

THE INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE

# ACCOUNTING and the ACCOUNTING PROFESSION in the century of challenges

VI Edition

April 5-6, 2017, Chișinău

CZU 657:378.633(478-25)(082)=135.1=111=161.1

C 69

#### DESCRIEREA CIP A CAMEREI NAȚIONALE A CĂRȚII

**"Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor", conferință științifică internațională (6 ; 2017 ; Chișinău).** Conferința Științifică Internațională "Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor" = "Accounting and the accounting profession in the century of challenges" : consacrată Zilei Profesionale a Contabilului, Ediția a 6-a, 5-6 Aprilie 2017, mun. Chișinău / com. șt.: Grigore Belostecinic [et al.]. – Chișinău : S. n., 2017 (Tipogr. "Arva Color"). – 405 p.

Antetit.: Acad. de Studii Econ. a Moldovei, Asoc. Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Rep. Moldova, Assoc. of Chartered Certified Accountants [et al.]. – Tit. paral.: lb. rom., engl. – Texte : lb. rom., engl., rusă. – Rez.: lb. rom., engl., rusă. – Bibliogr. la sfârșitul art. – 20 ex.

ISBN 978-9975-127-50-9.

657:378.633(478-25)(082)=135.1=111=161.1

C 69

**Comitetul de Organizare al Conferinței:**

**Academia de Studii Economice din Moldova (ASEM)**

**Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova (ACAP)**

**The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)**

**KPMG în Moldova**

1. Marina ȘELARU, Director executiv, ACAP
2. Lilia GRIGOROI, dr., conf.univ., Decan al facultății de Contabilitate, ASEM
3. Liliana LAZARI, dr., conf.univ., Șef-catedră Contabilitate și Analiză Economică, ASEM
4. Mihaela ROBU, Manager de dezvoltare ACCA Europa de Sud-Est
5. Andreia STANCIU, Director ACCA Europa de Sud-Est
6. Maia BAJAN, dr., conf.univ., ASEM
7. Svetlana MIHAILA, dr., conf.univ., ASEM
8. Mariana ȘELARI, ACAP
9. Ludmila ȚURCAN, lect. sup. ASEM
10. Ala COJOCARI lect. sup., ASEM
11. Diana CĂLUGĂREANU, lect. univ., ASEM
12. Galina GUDIMA lect. sup., ASEM

**Comitetul Științific al Conferinței:**

1. Grigore BELOSTECINIC dr. hab., prof. univ., academician, Academia de Studii Economice a Moldovei – președinte
2. Lilia GRIGOROI dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
3. Liliana LAZARI dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
4. Viorel ȚURCANU dr., hab., prof. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
5. Andreia STANCIU Director ACCA Europa de Sud-Est
6. Marina ȘELARU Director executiv Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova
7. Vitalie CORNICIUC Senior manager KPMG în Moldova
8. Mădălina DUMITRU dr. hab., Academia de Studii Economice București, România
9. Elena HLACIUC dr., prof. univ., Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România
10. Nicolae BALTEȘ dr., prof. univ., Universitatea Lucian Blaga din Sibiu, România
11. Ovidiu BUNGET dr., conf. univ., Universitatea de Vest din Timișoara, România
12. Veronica GROSU dr., prof. univ., Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava, România
13. Svitlana ZUBILEVYCH Phd., prof., National University of Water and Environmental Engineering Rivne, Ukraine
14. Elena PETRYC Phd., prof., Kyiv National Economic University, Ukraine
15. Mykola BONDAR Phd., prof., Kyiv National Economic University, Ukraine
16. Ruslana KUZINA Phd., assoc. prof., Odessa National Economic University, Ukraine
17. Rasa SUBAČIENĖ Phd., prof., Vilnius University, Lituania
18. Svetlana BYCHKOVA Phd., prof., Saint-Petersburg State Agrarian University, Russia
19. Natalia KARZAEVA Phd., prof., Russian State Agrarian University Timiryazev, Russia
20. Svetlana VEGHERA Phd., prof., Polotsk State University, Belarus
21. Людмила МАСЬКО Phd., assoc. prof., Polotsk State University, Belarus
22. Elena MALEI Phd., assoc. prof., Polotsk State University, Belarus
23. Maia BAJAN dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
24. Galina BĂDICU dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
25. Aliona BÎRCĂ dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
26. Nelea CHIRILOV dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
27. Lica ERHAN dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
28. Liudmila GAVRILIUC dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
29. Mihail GHERASIMOV dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
30. Ruslan HAREA dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
31. Svetlana MIHAILA dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
32. Neli MUNTEAN dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
33. Natalia ȚIRIULNICOVA dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei
34. Valentina PALADI dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei

## CUPRINS

<b>SECȚIUNEA I. ABORDĂRI TEORETICE ALE CONTABILITĂȚII ÎN CONTEXT NAȚIONAL ȘI INTERNAȚIONAL</b>	<b>10</b>
<b>Funcționalitatea contabilității în Republica Moldova timp de 25 de ani</b>	<b>10</b>
<i>ȚURCANU Viorel, dr.hab, prof.univ., ASEM</i>	
<i>GOLOCIALOVA Irina, dr., conf.univ., ASEM</i>	
<b>Методические аспекты учета запасов</b>	<b>16</b>
<i>ПАПКОВСКАЯ Пелагея Яковлевна, д. э. н., профессор БГЭУ, г. Минск, Беларусь</i>	
<b>Бухгалтерский учет как средство распределения капитала между отраслями экономики</b>	<b>20</b>
<i>ЛЕГЕНЧУК Сергей Федорович, д.э.н., профессор, Житомирский государственный технологический университет, Украина</i>	
<b>Convergențe și divergențe dintre contabilitatea românească actuală și IFRS</b>	<b>25</b>
<i>ISTRATE Costel, dr., profesor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” Iași, România</i>	
<i>CRUȘITU Mihaiela, director executiv al filialei Iași a CECCAR, România</i>	
<b>Balance sheet method of accounting and energy conservation law</b>	<b>31</b>
<i>ЛУЧКО Mykhailo, PhD., Prof., Ternopil National Economic University, Ukraine</i>	
<b>Interdependence accounting policies and environmental aspects of activity enterprise</b>	<b>37</b>
<i>MASKO Ludmila, PhD of Economics, Associate Professor Polotsk State University, Novopolotsk, Belarus</i>	
<b>Учетная политика и ее роль в формировании бухгалтерской отчетности организации</b>	<b>43</b>
<i>LVOVA Irina, PhD, Associate Professor, St. Petersburg State University of Economic, Russia</i>	
<b>Теории капитала и учет вознаграждений работников в контексте МСФО</b>	<b>49</b>
<i>GOLOCIALOVA Irina, dr., conf.univ., ASEM</i>	
<i>ȚURCANU Viorel, dr.hab, prof.univ., ASEM</i>	
<b>Recunoașterea și evaluarea provizioanelor conform IAS 37</b>	<b>58</b>
<i>GRABAROVSKI Ludmila, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Studiul de caz – metodă interactivă de predare-învățare-evaluare a contabilității</b>	<b>64</b>
<i>CĂPĂȚÎNĂ Sofia dr., conferențiar universitar, UCCM</i>	
<b>Ajustarea legislației fiscale la prevederile directivelor uniunii europene</b>	<b>70</b>
<i>GHEDEVICI Olesia, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Raportarea non-financiară: oportunități și perspective în contextul reglementărilor europene</b>	<b>73</b>
<i>ȚUGULSCHI Iuliana, dr., conf.univ., ASEM</i>	
<i>IACHIMOVSKI Anatolie, dr., conf.univ., ASEM</i>	
<b>Viziuni privind criteriile de clasificare a stocurilor la entitățile agricole</b>	<b>79</b>
<i>BULGARU Veronica, dr., conf.univ., UASM</i>	
<b>Considerațiuni privind situațiile financiare consolidate întocmite în conformitate cu IFRS</b>	<b>85</b>
<i>PALADI Valentina, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<i>ERHAN Lica, dr., conf. univ., ASEM</i>	



<b>Abordări naționale și internaționale privind definirea, componența și evaluarea stocurilor</b>	<b>89</b>
<i>VÎRTOSU Artur, Director Financiar, Efes Vitanta Moldova Brewery SA</i>	
<b>Tratamente contabile privind pierderile fiscale: aspecte naționale și internaționale</b>	<b>95</b>
<i>GUȚAN Viorica, lector univ., UCCM</i>	
<b>Aspecte problematice privind evaluarea contabilă a imobilizărilor corporale</b>	<b>101</b>
<i>POPOVICI Mihai, Contabil, drd. ASEM</i>	
<b>SECȚIUNEA II. ASPECTE PRACTICE ALE CONTABILITĂȚII ÎN DEZVOLTAREA BUSINESS-ULUI</b>	<b>107</b>
<b>Aspecte ale contabilității costurilor indirecte contractuale în construcție</b>	<b>107</b>
<i>BUCUR Vasile, dr.hab., prof.univ., ASEM</i>	
<b>Новеллы учета и налогообложения 2017 года и их последствия для участников внешнеэкономической деятельности</b>	<b>115</b>
<i>ВОРОНЧЕНКО Тамара, д. э. н. профессор, Российская таможенная академия</i>	
<b>Требования профессионального стандарта «Бухгалтер»</b>	<b>121</b>
<i>БЫЧКОВА С.М., д.э.н., профессор, ФГБОУ ВО СПбГАУ, Россия</i>	
<i>СКОБАРА В.В., д.э.н., профессор, ИП «ППБА», Россия</i>	
<i>АНДРЕЕВА О.О., к.э.н., доцент, ФГБОУ ВО СПбГАУ, Россия</i>	
<b>Содержательный подход к оценке уровня существенности информации в бухгалтерском учете и аудите</b>	<b>139</b>
<i>КАРЗАЕВА Наталья Николаевна, д.э. н., профессор, РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия</i>	
<b>Аренда сельскохозяйственных земель: документирование, учет и налогообложение</b>	<b>145</b>
<i>FRECAUȚEANU Alexandru, dr. hab., prof. univ., UASM</i>	
<i>CHIȘLARU Angela, dr., conf. univ., UASM</i>	
<b>Стратегический вектор усовершенствования учетно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений</b>	<b>150</b>
<i>ПАРАСИЙ-ВЕРГУНЕНКО Ирина, д. э. н., профессор, ДВНЗ «Киевский национальный экономический университета имени Вадима Гетьмана», Украина</i>	
<b>Profesia contabilă în serviciul interesului public</b>	<b>156</b>
<i>LAZARI Liliana, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<i>GRIGOROI Lilia, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Profesia contabilă: provocări și dezvoltări</b>	<b>162</b>
<i>CEBOTARI Anna, Contabil-șef, CARTIER</i>	
<b>Contabilitatea mărfurilor și preparatelor de alimentație publică</b>	<b>167</b>
<i>HAREA Ruslan, dr., conf.univ., ASEM</i>	
<b>Проблемы определения субъекта учета и бухгалтерской отчетности в общественном секторе экономики</b>	<b>174</b>
<i>LVOVA Dina, PhD, Associate Professor, St. Petersburg State University, Russia</i>	
<b>Valorificarea informațiilor privind performanța financiară în contextul prevederilor naționale de contabilitate</b>	<b>180</b>
<i>BĂDICU Galina, dr., conf. univ., ASEM</i>	

<b>Accounting and legal aspects protection from illegal encroachments on the property raider entities</b>	<b>186</b>
<i>YATSKO Maksym, к.э.н., доцент, Ужгородский национальный экономический университет, Украина</i>	
<b>Unele aspecte privind organizarea controllingului în cadrul întreprinderilor comerciale</b>	<b>190</b>
<i>MIHAILA Svetlana, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Предоставленные займы работникам предприятия: практические и налоговые аспекты</b>	<b>196</b>
<i>TODOROVA Liudmila, dr., conf.univ., UASM</i>	
<i>POPOVICI Aliona, Auditor, certificat CAP</i>	
<b>Accounting treatment of foreign currency marketing in the banks</b>	<b>202</b>
<i>ȘEVCIUC Tatiana, dr., conf.univ., UASM</i>	
<b>Франчайзинг: систематизация субъектов и объектов бухгалтерского учета франчайзинговых операций</b>	<b>208</b>
<i>БОРЕЙКО Надежда, к.э.н., ПГУ Новополоцк, Республика Беларусь</i>	
<b>Особенности учета убытков при авариях автотранспортных средств</b>	<b>213</b>
<i>ГЕРАСИМОВ Михаил, dr., conf.univ., ASEM</i>	
<b>Inventarierea în organizațiile necomerciale: teorii și practici</b>	<b>217</b>
<i>CAUȘ Lidia, dr., conf.univ., ASEM</i>	
<b>Particularitățile contabilității operațiunilor de prelucrare în lohn (perfecționare pasivă)</b>	<b>224</b>
<i>CECHINA Ecaterina, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Сервитут как объект бухгалтерского учета: отличительные признаки и функции</b>	<b>230</b>
<i>ПРИМАКОВА Марина, к.э.н., ПГУ Новополоцк, Республика Беларусь</i>	
<b>Contabilitatea subvențiilor primite pentru formarea (completarea) cirezii de bază a bovinelor</b>	<b>235</b>
<i>COJOCARI Vadim, dr., conf. univ., UASM</i>	
<i>COJOCARI Tatiana, lector univ., UASM</i>	
<b>Delimitări conceptuale privind dualismul contabil în agențiile de turism</b>	<b>241</b>
<i>ȚURCAN Ludmila, lector sup., ASEM</i>	
<b>Aspecte aferente determinării valorii de utilizare a mijloacelor fixe</b>	<b>247</b>
<i>IONIȚĂ Nadejda, drd., UASM</i>	
<b>Бухгалтерский учет и налоговые последствия досрочного расторжения договора операционного лизинга</b>	<b>255</b>
<i>CRAVEȚ Elena, Contabil-șef, Drd. ASEM</i>	
<b>Минеральные ресурсы как объекты учета договора концессии: исторические этапы развития</b>	<b>262</b>
<i>МИХАЛЕВИЧ Ольга, ассистент кафедры Учета и Аудита, Логистики и Менеджмента, Полоцкий государственный университет, Республика Беларусь</i>	
<b>SECȚIUNEA III. SITUAȚIA ACTUALĂ ȘI DIRECȚII DE DEZVOLTARE ALE AUDITULUI ȘI ANALIZEI ECONOMICE</b>	<b>267</b>
<b>Evaluarea performanțelor financiare - etapă esențială în controlul de gestiune</b>	<b>267</b>
<i>TABĂRĂ Neculai, prof. univ., Universitatea „A.I.Cuza” Iași, România</i>	
<i>BÎRCĂ Aliona, dr., conf. univ., ASEM</i>	



<b>Самоконтроль как функция осуществление взаимосвязей</b>	<b>273</b>
<i>БУТЫНЕЦ Ф.Ф., д.э.н. проф., Винницкого финансово-экономического университета, Украина</i>	
<b>Studiu privind influența modificării structurii capitalului asupra performanței financiare la companiile listate la bursa de valori București</b>	<b>278</b>
<i>BALTEȘ Nicolae, Prof. univ. dr., Universitatea „Lucian Blaga” Sibiu, România</i>	
<i>DRAGOE Alexandra-Gabriela-Maria, drd., Universitatea „Lucian Blaga” Sibiu, România</i>	
<b>Образование и сертификация аудиторов: перспективы решения проблем профессии в Украине</b>	<b>283</b>
<i>ПЕТРИК Елена, д.э.н., профессор, ГБУЗ «Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана», Украина</i>	
<b>Controlul calității în auditul financiar: aspecte importante</b>	<b>289</b>
<i>GRUMEZA Dumitru, dr. conf. univ., ASEM</i>	
<b>Identificarea riscurilor de denaturare semnificativă în procesul de înțelegere și testare a controlului intern</b>	<b>296</b>
<i>IACHIMOVSKI Anatolie, dr., conf.univ., ASEM</i>	
<i>MIRON Oxana, dr. conf. univ., U.S., B.P. HAȘDEU”</i>	
<b>Анализ состояния сельского хозяйства Хатлонской области</b>	<b>303</b>
<i>БАРФИЕВ К.Х., к.э.н., доцент Таджикского национального университета, Таджикистан</i>	
<i>ПИРИЗОДА Дж.С., д.э.н., профессор Институт экономики сельского хозяйства Академии сельскохозяйственных наук, Таджикистан</i>	
<b>Studiu privind influența lichidității asupra modificării performanței financiare a entităților aparținând industriei farmaceutice</b>	<b>310</b>
<i>BALTEȘ Nicolae, dr., prof. univ., Universitatea „Lucian Blaga” Sibiu, România</i>	
<i>MINCULETE (PIKO) Georgiana Daniela, drd., Universitatea „Lucian Blaga” Sibiu, România</i>	
<b>Relevanța controlului de gestiune în măsurarea performanțelor</b>	<b>315</b>
<i>BAJAN Maia, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<i>BAJEREAN Eudochia, dr., conf. univ., ASEM</i>	
<b>Контроль состояния дебиторской задолженности</b>	<b>321</b>
<i>ДРАБАНИЧ А. В., к.э.н., доцент Винницкий финансово-экономический университет, Украина</i>	
<b>Utilizarea rating-ului multidimensional în analiza stabilității financiare la entitățile din industria viticolă</b>	<b>326</b>
<i>MUNTEAN Neli, dr., conf.univ., ASEM</i>	
<i>CÂRSTINA Silviu-Valentin, dr., asist.univ., Universitatea Craiova, România</i>	
<b>Заключительный контроль - стадия завершения проверки</b>	<b>332</b>
<i>МИХАЛКИВ А.А., к.э.н., доцент Черновецкого национального университета, Украина</i>	
<b>Analiza posibilităților de majorare a capitalului social din profitul net al societății cu răspundere limitată</b>	<b>337</b>
<i>ȚIRIULNICOV Natalia, dr., conf.univ., ASEM</i>	
<b>Eșantionarea în auditul financiar</b>	<b>340</b>
<i>BULAT Inga, PhD, Universitatea Academiei de Științe</i>	

<b>Положения МСА (ISA) 810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности» в свете последних изменений, принятых комитетом по международным стандартам аудита и подтверждению достоверности информации (IAASB)</b>	<b>345</b>
<i>LAPITKAIA Liudmila, dr., conf.univ., ASEM</i>	
<i>LEAHOVCENCO Alexandru, Masterand, ASEM</i>	
<b>Perfecționarea raportului conducerii în baza rezultatelor analizei eficienței utilizării capitalului propriu</b>	<b>350</b>
<i>CHIRILOV Nelea, dr., conf.univ., ASEM</i>	
<b>Evaluarea principiului continuității activității în auditul financiar</b>	<b>356</b>
<i>GRUMEZA Dumitru, dr. conf. univ., ASEM</i>	
<i>GRAUR Anatol, dr. conf. univ. ASEM</i>	
<b>Abordări conceptuale privind potențialul întreprinderii</b>	<b>362</b>
<i>BURLEA Ecaterina, drd., ULIM</i>	
<i>BALAN Igor, dr., conf. univ., ULIM</i>	
<b>Развитие внутреннего финансового контроля и аудита и повышение их роли в минимизации бюджетных рисков</b>	<b>368</b>
<i>ВОРОНЧЕНКО Трофим, Соискатель, Российская академия предпринимательства, Россия</i>	
<b>Repere normative privind organizarea auditului financiar în sistemul bancar</b>	<b>374</b>
<i>GUDIMA Galina, lector sup., ASEM</i>	
<b>Impactul prețurilor de transfer asupra impozitului pe profit al firmelor cotate: metoda marjei nete</b>	<b>380</b>
<i>CĂPĂȚINĂ-VERDEȘ Neli, Student masterand, Universitatea "Alexandru Ioan Cuza", Iași, România</i>	
<i>ROBU Ioan-Bogdan, dr., lect. univ., Universitatea "Alexandru Ioan Cuza", Iași, România</i>	
<b>Convergențe și divergențe între noțiunile: analiză și diagnostic economic</b>	<b>386</b>
<i>BURLEA Ecaterina, drd., ULIM</i>	
<i>ȘESTACOVSCAIA Angela, dr., USM</i>	
<b>Сравнение как общенаучный метод познания и прием экономического анализа</b>	<b>392</b>
<i>ЩЕРБАТЮК Василь, dr., conf.univ., USEM</i>	
<b>Controlul de gestiune – instrument de planificare și analiză</b>	<b>397</b>
<i>BUGAN Corneliu, Lector univ., ASEM</i>	
<b>The audit of additional income of commercial organizations: issues and development</b>	<b>400</b>
<i>SUSHKO Volha, teacher-trainee Polotsk State University, Novopolostk, The Republic of Belarus</i>	

## SECȚIUNEA I. ABORDĂRI TEORETICE ALE CONTABILITĂȚII ÎN CONTEXT NAȚIONAL ȘI INTERNAȚIONAL

### FUNCȚIONALITATEA CONTABILITĂȚII ÎN REPUBLICA MOLDOVA TIMP DE 25 DE ANI FUNCTIONALITY OF ACCOUNTING OF THE REPUBLIC OF MOLDOVA WITHIN 25 YEARS

**ȚURCANU Viorel, prof. univ., dr. hab., ASEM, [vturcanu@mail.ru](mailto:vturcanu@mail.ru)  
GOLOCIALOVA Irina, conf. univ., dr. ec., ASEM, [monomah5@yandex.ru](mailto:monomah5@yandex.ru)**

**Rezumat.** Contabilitatea în Republica Moldova (RM) se află în permanență restrucurare, începând cu proclamarea Independenței (anul 1991) și până în prezent. Problema constă în aceea că specialiștii în domeniu s-au aflat mereu în căutarea unui concept contabil, care ar putea fi mai accesibil pentru RM. Însă, cu regret, contabilitatea autohtonă, ca și alte domenii ce țin de economia țării în ansamblu, se dezvoltă prin metoda “probe și erori”. În lucrarea dată, autorii analizează etapele parcurse de contabilitatea moldovenească timp de 25 de ani, evidențiază problemele cu care aceasta s-a confruntat și în baza investigației au formulat unele concluzii și recomandări.

**Abstract.** In the Republic of Moldova (RM) accounting it is in restructuring constantly. The process began since the adoption of the Declaration of Independence (1991) and has continued up to the present time. Issue is the following: specialists and officials are trying to find “appropriate option” of Accounting Concept will suit conditions of the RM, but to no avail. As and others areas of the economy of country national system of accounting develops according to the method of trial and error. This paper authors: is analyses past behind of accounting of the Moldova; pointing what problems had existed in the past; on this basis came to the conclusions and proposals.

**Cuvinte cheie:** contabilitate, reformarea contabilității, situații financiare, reglementări contabile, asociere, transpunere.

**JEL: M 40, M 41**

**Întroducere.** În fiecare țară contabilitatea are particularitățile sale, care depinde de mulți factori, inclusiv specificul economiei și gradul de dezvoltare a acesteia, jurisprudența, politica și alții. Ca și oricare fenomen, contabilitatea trebuie studiată în dinamică, adică în dezvoltare, pentru a constata formarea acesteia ca concept și a urmări etapele de evoluție în procesul de aplicare în entități.

Contabilitatea în RM are un grad înalt de normalizare, în fruntea căreia se află Legea contabilității, urmată de alte acte normative. De aceea și conceptul contabilității se poate studia examinând, în primul rând conținutul cadrului normativ existent într-o perioadă sau alta. Conceptul contabilității în RM a fost determinat de Concepția reformei contabilității, document aprobat de guvern în anul 1997. Fundamentul acestuia îl constituie Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) elaborate în baza Standardelor Internaționale de Contabilitate (IAS).

Însă, o astfel de decizie nu poate fi caracterizată ca absolut reușită, deoarece RM avea o infrastructură economică diferită de cea a țărilor cu economie de piață avansată, unde sursa principală de finanțare sunt piețele de capital. IAS-le, sunt pregătite, în primul rând, pentru astfel de economii. Totodată suntem de opinia că trebuia de luat în considerare și Acordul de Parteneriat și Cooperare (APC) RM – UE încheiat în anul 1994. Din aceste considerente, după ce recent se cunosc toate circumstanțele, mai corect ar fi fost de îndreptat cursul contabilității din RM spre sistemul continental, așa cum a procedat România și n-ar fi fost necesar modificarea acesteia de câteva ori.

Autorii au ajuns la concluzia că reformarea frecventă a contabilității creează dificultăți în vederea asigurării reprezentării exacte a informației în evidența curentă și în situațiile financiare.

Doar în urma reformei din 1997 SNC erau orientate spre IFRS, cele din 2013 - către IFRS și parțial spre Directivele Europene, iar Legea contabilității din 2017 trebuie să transpună Directiva UE 34/2013, ceea ce demonstrează apropierea contabilității în RM de normele europene (sistemul continental), fapt care necesită modificări mai profunde în actele normative.

În astfel de situații contabilii sunt nevoiți o perioadă de timp să însușească conținutul actelor normative noi pentru a le aplica corect în practică. Dar și pentru acei care studiază contabilitatea apar aceleași probleme.

**Conținutul de bază.** După părerea noastră, examinarea dezvoltării conceptului contabilității autohtone poate fi pe etape divizate în corespundere cu criteriul normalizării acesteia, după cum urmează (tabelul 1):

**Tabelul 1. Etapele de dezvoltare a contabilității în Republica Moldova**

Etapa	Perioada	Conținutul
Prima etapă	1995 – 2006	Adoptarea primei legi a contabilității și crearea conceptului contabilității în baza SNC elaborate în acea perioadă conforme cu IFRS
A doua etapă	2007-2016	Adoptarea legii a doua a contabilității și a actelor normative contabile respective. Aplicarea în practică a rezultatelor reformării, bazate pe IFRS și Directivele UE
A treia etapă	2017, 2018 și în continuare	Adoptarea legii a treia a contabilității și modificarea SNC în conformitate cu cerințele acestei legi. Aproximarea cadrului normativ al contabilității din RM de normele contabile europene

*Sursa: elaborat de autori în baza reglementărilor contabile RM*

*Prima etapă de dezvoltare a contabilității.* Entitățile în primii patru ani de existență a statalității RM au continuat să țină o contabilitate moștenită de la Imperiu, ce-i drept cu unele remanieri. Acestea au fost determinate și de Hotărârea guvernului din 1994 „Cu privire la Programul de Stat de trecere a RM la sistemul național de contabilitate și statistică”. În această perioadă contabilitatea a avut misiunea de asigurare a păstrării patrimoniului public și de control a acestuia în procesul de privatizare. Și doar în anul 1995 a început să se contureze din punct de vedere juridic sistemul contabil, odată cu adoptarea de către Parlament a primei Legi a contabilității. Însă, deoarece nu era clar ce fel de model va fi acceptat (continental sau anglo-saxon), legea cuprindea doar niște principii generale, fără să menționeze actele normative contabile care urmează a fi elaborate [2].

În afară de prevederile de ordin organizatoric a contabilității legea prevedea și unele aspecte de gen metodologic:

- aplicarea principiilor unice ale contabilității și dărilor de seamă financiară;
- ținerea contabilității în partidă simplă și în partidă dublă (sistem complet și sistem simplificat);
- determinarea veniturilor și cheltuielilor în baza principiului specializării exercițiului;
- asigurarea aplicării permanenței metodelor și modalitatea modificării acestora.

Prezentarea dării de seamă financiară avea o orientare macroeconomică, deoarece în această privință legea stipula că “Ministerul finanțelor asigură întocmirea dărilor de seamă financiare pe ansamblu economiei naționale și o prezintă Guvernului” [2]. Entitățile erau obligate să prezinte doar bilanțul, raportul de profit și pierdere și anexele, dar și, conform legii, Declarația fiscală și rapoartele statistice. Auditul încă nu era justificat, dar controlul (revizia) se efectua de către organele Ministerului finanțelor.

Este clar că sistemul contabil și raportării financiare de pe atunci aveau încă multe inconveniențe organizatorice și metodologice, dar trebuie de recunoscut că legea contabilității (1995) a pus temelia de dezvoltare mai departe a contabilității în RM.

Așadar, anii 1995 – 1996 se poate considera o perioadă de pregătire a trecerii contabilității aferente unui sistem economic administrativ la o contabilitate adecvată economiei de piață.

Doar în anul 1996 Guvernul RM a hotărât ca Ministerul Finanțelor să înceapă reforma contabilității, esența căreia consta în elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate în baza Standardelor Internaționale. În 1997 guvernul a aprobat Concepția reformei contabilității [8], prin care a completat inconvenientele care existau în legea din 1995 și:

- a fundamentat necesitatea reformei contabilității și raportării financiare și modul de realizare a acesteia;
- a obligat delimitarea contabilității de fiscalitate;
- a indicat neajunsurile raportelor financiare și necesitatea îmbunătățirii conținutului acestora;
- a înaintat cerința elaborării unui Plan de conturi contabile capabil să reflecte operațiunile economice efectuate în mediul de afaceri.

În Concepție se sublinia clar scopul reformei: crearea unei baze de informații financiare care ar satisface intereselor tuturor categoriilor de utilizatori. Pentru aceasta entitățile deja trebuiau să prezinte tot pachetul de rapoarte financiare prevăzut de IAS-ri și să respecte următoarele principii: specializarea exercițiului; continuitatea activității, prezentarea veridică și autentică a informației, comparabilitatea, neutralitatea, prudența.

Pe parcursul unui an (1997, adică 20 de ani în urmă) au fost elaborate și aprobate Cadrul general de raportare financiară, principalele standarde contabile și Planul de conturi contabile [1]. Trebuie de menționat ca momente pozitive că aceste acte normative au fost de bună calitate, elaborate în mod operativ și faptul că standardele erau însoțite de comentarii respective. În plus, au fost elaborate și unele standarde, care nu făceau parte din lista IAS-lor, dar necesare în condițiile economiei țării: componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii; particularitățile contabilității în întreprinderile micului business; contabilitatea în partidă simplă și altele.

La general, reforma contabilității în RM se considera una din cele mai reușite din cadrul CSI, însă continuarea ei a fost dificilă: elaborarea unor SNC a durat până în 2005; în standardele naționale nu s-au reușit modificările concomitent cu schimbările operate în IAS-uri și altele.

*A doua etapă de dezvoltare a contabilității.* Începând cu anul 2002 Consiliul pentru IAS a decis să elaboreze Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) în locul IAS-lor, punând accentul pe raportarea financiară în detrimentul contabilității, la fel în 2005 au fost revizuite majoritatea IAS-urilor, ceea ce a servit motiv de a continua reformarea contabilității în RM. Conform Legii contabilității din 2007, timp de 3 ani (2009 - 2011) trebuia de elaborat din nou toate actele normative contabile, însă nu s-a reușit, de aceea termenul a fost prelungit încă cu 3 ani [9]. Așadar, în anul 2013 au fost adoptate actele normative prevăzute de această lege, iar SNC după cum se menționează de către Ministerul finanțelor, au fost elaborate în baza Standardelor Internaționale de Contabilitate (IFRS) și Directivelor europene [9]. În fond din conținutul SNC nu se observă clar care este aportul directivelor europene.

În această lege deja entitățile pentru ținerea contabilității sunt divizate după două criterii:

- a) conform sistemului contabil: care țin contabilitatea în partidă simplă și care practică contabilitatea în partidă dublă (sistem simplificat și complet);
- b) conform tipul standardelor: IFRS (entitățile de interes public) sau SNC – celelalte.

S-a lărgit și spectrul cerințelor metodologice de raportare financiară, grupându-le în principii și caracteristici calitative, conform Cadrului general conceptual al IASB [13]. În comparație cu anul 1997 au fost adoptate în plus principiile: contabilitate de angajamente, în loc de specializarea exercițiului, necompensarea, consecvența prezentării, separarea patrimoniului și datoriilor.

Este important că legea conține un compartiment privind reglementarea contabilității care cuprinde:

- a) asigurarea normativă și aplicarea cerințelor unice ale contabilității și raportării financiare;
- b) crearea condițiilor necesare pentru aplicarea unică a SNC și IFRS;
- c) precizarea organismelor de reglementare a contabilității autorități statale și asociații profesionale.

După părerea noastră pozițiile tari ale acestei etape de reformare a contabilității sunt:

- luarea în considerare la elaborarea SNC a majorității cerințelor prevăzute de IFRS-ri;



- consecutivitatea conținutului SNC și a Planului de conturi elaborate în 2013 cu cele precedente;
- acordarea contabililor unui spațiu mai larg pentru raționamentul profesional.

Poziții slabe sunt mai multe, fiind indicate atât de practicieni cât și de Banca mondială:

- nu a fost elaborat Cadrul general al raportării financiare, din care cauză se simte la această etapă lipsa în conținutul SNC a suportului metodologic;
- nu au fost cuprinse de SNC toate IFRS-le, astfel o entitate la contabilizarea operațiunilor economice trebuie să apeleze în unele cazuri la SNC, în alte cazuri la IFRS;
- comasarea regulilor standardelor cu explicațiile conținute anterior în comentarii;
- nu s-au numerotat standardele ceea ce creează dificultăți la folosirea lor, și altele.

Nu a rămas fără urme contabilitatea și după aderarea RM la 7 mai 2009 la Parteneriatul Estic. Această etapă se caracterizează ca perioada de continuare a reformării contabilității din RM în conformitate cu cerințele standardelor internaționale, dar și indirect s-au luat în considerare reglementările contabile europene.

*A treia etapă de dezvoltare a contabilității.* Dar cu acțiunile menționate mai sus nu s-a terminat reformarea contabilității în RM, deoarece în septembrie 2014 a intrat în vigoare Acordul de Asociere RM – UE, care prevede racordarea legislației RM cu cerințele Directivelor europene, inclusiv și în domeniul contabilității, ceea ce trebuie de realizat până în anul 2018 [5]. În acest context în Legea contabilității va fi transpusă Directiva 2013/34/UE privind situațiile financiare anuale, situațiile consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi. Această Directivă reprezintă o modernizare și o îmbunătățire a directivelor din domeniul contabilității care au avut aplicabilitate în Europa încă din anii 80 ai secolului trecut [7].

Procesul de apropiere treptată a reglementărilor contabile din RM cu normele UE în acest domeniu este expus destul de reușit de către savantul L.Grigoroi [3], divizând-ul în trei valuri. Planul de acțiuni RM – UE pentru anii 2014 – 2016 prevede în primul rând elaborarea proiectului de lege al contabilității (deja a treia la număr), care se deosebește de cele două precedente prin:

- a) spectrul de reglementare, doar a contabilității în antreprenoriat, adică fără sectorul bugetar;
- b) specificarea categoriilor de entități în dependență de raportările financiare: de interes public, mari, mijlocii, mici și micro [14];
- c) existența reglementărilor referitoare la modul de prezentare, publicare și depozitare a situațiilor financiare;
- d) auditul situațiilor financiare obligatoriu pentru entitățile mijlocii, mari și de interes public și necesitatea prezenteării raportului conducerii;
- e) opțiunea tuturor categoriilor de entități de a ține contabilitatea conform IFRS [11].

Menționăm că în RM ponderea cea mai mare (97,2%) în structura entităților aparține întreprinderilor mici și mijlocii (ÎMM), cu un număr de 49,8 mii în total pe republică. Astfel rezultă că deoarece ÎMM-rile sunt promotorul economiei naționale, și actele normative contabile autohtone trebuie să fie orientate preponderent la aceste categorii de entități. Conform datelor statistice cele mai multe ÎMM-ri activează în comerț și agricultură [6]. Este important că și conducerea țării acordă permanent atenție ÎMM - lor, de exemplu, în anul 2016 a fost elaborată Legea privind întreprinderile mici și mijlocii [10].

Însă poate apărea întrebarea, dacă nu vor fi strâmtorate în aplicare IFRS-le în așa situație? Credem că nu, să nu uităm că există și IFRS pentru ÎMM, însă după necesitate toate tipurile de entități pot apela la IFRS-ri, care sunt recunoscute ca acte normative contabile pe teritoriul RM.

Considerăm totuși că, reieșind din conținutul proiectului de lege, scopul principal – de transpunere a directivei europene, a fost realizat parțial, din următoarele considerente:

- în fond a fost păstrată structura Legii contabilității actuale, de aceea se putea vorbi despre o redacție nouă a acesteia, dar nu despre o lege nouă;
- proiectul de lege conține nu numai reglementările transpuse din directivă, dar și prevederi care țin de alte acte normative ( regulamente, indicații metodice, etc.)



- lasă de dorit componența și redacția noțiunilor;
- descrierea conținutului Notelor explicative la situațiile financiare trebuia să fie în SNC;
- era necesar de menționat (poate în Nota informativă a Ministerului finanțelor) că Legea reglementează partea organizatorico-juridică a contabilității și a raportării financiare, iar partea metodologică a acestora aparține SNC și IFRS.

Dar în prezent este important de a clarifica care va fi impactul modificărilor în metodologia contabilității autohtone în legătură cu transpunerea directivei europene în Legea contabilității RM. Se cunoaște că clasificarea unui sistem contabil depinde în mare măsură de principiile generale recunoscute. De exemplu, IFRS-le bazate pe sistemul anglo-saxon pun pe primul plan prezentarea fidelă care presupune reprezentarea exactă a efectelor tranzacțiilor și altor evenimente [12]. Acest principiu a înlocuit principiul prioritatea esenței asupra formei. În directiva europeană și respectiv proiectul de lege al contabilității printre primele principii se află prudența, ceea ce denotă caracterul juridic al contabilității continentale. Principiul priorității esenței asupra formei este păstrat în aceste reglementări. Este important de menționat că în Legea contabilității din 2007 principiul ”prudența” lipsește, care confirmă neutralitatea contabilității în RM din acea perioadă. Cît privește calitățile calitative, ele sunt determinate de Cadrul general conceptual [12] și nu pot fi diferite într-un sistem sau altul, deoarece informația are aceleași calități oriunde nu ar fi obținută.

O altă chestiune importantă este raportarea financiară. Directiva europeană acordă atenție deosebită reglementării întocmirii situațiilor financiare individuale și consolidate [7]. Conform cerințelor directivei în această privință vor fi efectuate modificări în SNC „Prezentarea situațiilor financiare” referitor structura situațiilor financiare complete dar și vor fi prezentate modele de situații financiare simplificate. Se planifică și elaborarea SNC privind raportarea financiară consolidată, fapt care a lipsit în cadrul reformărilor precedente.

Sperăm, că în sfârșit, reglementatorii contabilității din RM vor conștientiza faptul, că „poate avea valoare doar acel sistem contabil, care satisface cerințelor reale și concrete ale utilizatorilor [4]. De aici rezultă că o direcție principală de dezvoltare a sistemului contabil adecvat economiei actuale a RM trebuie să fie determinarea utilizatorilor principali de informație și a intereselor lor în privința acestei informații. Numai în așa mod se poate de reformat un sistem nefuncțional de contabilitate și de construit unul nou.

Însă astăzi este dificil de determinat un utilizator real al informației financiare, deoarece: se prelungește caracterul tranzitoriu și instabilitatea dezvoltării economiei RM, continue varietatea modelului economic, către care tinde economia țării, astăzi lipsește un proprietar eficient.

Totuși, indiferent de mari probleme existente, sarcina principală în domeniul contabilității moldovenești trebuie rezolvată, în caz contrar ea se va dezvolta fără un obiectiv concret și prin reformări permanente.

**Concluzii.** Funcționalitatea contabilității depinde de faptul cât de reușit o construiesc subiecții care stau la baza creerii cadrului normativ al acesteia. Dezvoltarea contabilității depinde de mai mulți factori, principalul din ei fiind economia țării. O dovadă evidentă este contabilitatea în RM, care timp de 25 de ani a suportat un șir de modificări, deoarece situația economică și politică în acest termen a cunoscut o varietate, care n-a avut loc nici într-o țară.

Recent în economia RM există mai multe riscuri, principalele din ele fiind:

- lipsa progresului economic;
- păstrarea piețelor monopoliste;
- amenințarea sectorului bancar.

În această situație contabilitatea trebuie să contribuie la prevenirea riscurilor prin asigurarea reprezentării exacte a informației, prin semnalizarea managementului în mod operativ despre abaterile negative care au loc în activitatea economico financiară a entității, iar informația obținută trebuie să fie la timp și cu precauție verificată și confirmată de către firmele de audit.

La dezvoltarea contabilității au influențat și procesele globalizării, care s-au extins nu numai din punct de vedere a economiei dar și politic. Aplicarea în diferite țări a IFRS-lor este rezultatul influenței globalizării, deoarece cere de la multiple țări să respecte standardele de raportare financiară stabilite. IFRS-le erau privite ca o condiție de majorare a fluxului de capital din țările

dezvoltate și de repartizare mai eficientă a resurselor. Cu toate că au apărut probleme majore la implementarea acestor standarde de către țările în curs de dezvoltare, acest argument a fost un impuls semnificativ de adoptare a IFRS-lor, inclusiv și în RM.

Însă investigațiile savanților denotă că argumentul valorii globalizării a fost depășit, deoarece cel mai puternic impuls la etapa actuală în economia mondială s-a dovedit a fi procesul regionalizării. Exemplu poate fi Uniunea Europeană, dar și alte regiuni din Asia și America de Nord. În afară de aceasta majorarea masivă a fluxului de capital internațional are loc pe orizontal dar nu pe vertical, adică se realizează un simplu schimb de active dintre țările dezvoltate. Din aceste considerente și contabilitatea și raportarea financiară din țările europene au mai degrabă o orientare regională, adică continentală. În RM acest proces se va realiza definitiv în cadrul etapei a treia de dezvoltare a contabilității, începând cu anii 2017-2018.

### Bibliografie

1. Acte normative cu privire la reforma contabilității. Vol. I-II. Chișinău, Moldpres, 1998 (vol. I-II), 1999 (vol. III)
2. Legea contabilității nr.426-XIII din 4 aprilie 1995/MO al RM nr.28/321 din 25.05.1995
3. Grigoroș L. Dezbatere privind progresul contabilității în contextul integrării europene/ Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță/ Conferința științifică Internațională din 2 aprilie 2015, Chișinău, 2015, p.8-12
4. Шнейдман Л.З. Главный вопрос развития бухгалтерии/ Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее: Тезисы докладов Международной научной конференции (11-12 апреля 2013), Санкт-Петербург. 2013, с.22-23
5. Acordul de Asociere RM-UE: <http://www.mfa.gov.md/img/docs/Acord...>
6. Activitatea întreprinderilor mici și mijlocii în Republica Moldova în 2015 <http://www.statistica.md/newsview/>
7. Directiva 2013/34/EU: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/>
8. Hotărârea Guvernului RM nr.1187 din 24.12.1997 cu privire la reforma contabilității [http://www.lex.justice.md/document\\_rom](http://www.lex.justice.md/document_rom).
9. Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007: <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/lawcontabil>
10. Legea privind întreprinderile mici și mijlocii, nr. 179 din 21 iunie 2016: <http://www.bnk.md/content/закон-...>
11. Proiectul de Lege al contabilității: <http://www.mf.gov.md/newsistem/10280>
12. Standarde Internaționale de Raportare Financiară:
13. <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartraport/>
14. Standardele Naționale de Contabilitate: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartnew/>
15. Țurcanu V., Golocialova I. Contabilitatea în Republica Moldova între IFRS și Directivele UE <http://www.ase.md/ro/publicatii-electronice.html>

**МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАПАСОВ  
METHODOLOGICAL ASPECTS OF INVENTORIES ACCOUNTING**

**ПАПКОВСКАЯ Пелагея Яковлевна, д.э.н., профессор,  
Белорусский государственный экономический университет  
г. Минск, Республика Беларусь**

***Аннотация.** В современных условиях хозяйствования порядок учета средств в обороте необходимо усовершенствовать, в целях обоснованного ускорения оборачиваемости средств, обеспечения соответствия формирования результата деятельности произведенным затратам и сохранения действующей системы контроля. Для обеспечения детализации учета расходов по заготовлению и хранению сырья и материалов рекомендуется открыть субсчета в разрезе расходов по материалам, видам производств и далее систематизировать в разрезе аналитических счетов. Целесообразно регламентировать нормативными положениями право хозяйствующих субъектов самим устанавливать срок полезной эксплуатации имущества, находящегося в обороте и ввести эту норму в свою учетную политику.*

***Abstract.** In modern conditions of management, the procedure for accounting for funds in turnover should be improved, in order to justify the acceleration of the turnover of funds, to ensure the conformity of the formation of the result of activities to the costs incurred and to maintain the control system. In order to ensure the detailed accounting of expenses for the preparation and storage of raw materials and materials, it is recommended to open sub-accounts in the context of costs for materials, types of production and further systematize in the context of analytical accounts. It is advisable to regulate the law of economic entities by regulatory provisions themselves to establish the useful life of property in circulation and to introduce this norm into its accounting policy.*

**Ключевые слова:** запасы, бухгалтерский учет, себестоимость, расходы по заготовке, транспортные расходы, учетная политика.

**JEL: M 41**

**Введение.** Рассмотрение проблемы совершенствования учета материальных ресурсов обусловлено значительным объемом работы на данном участке и наличием достаточно большого круга нерешенных методических вопросов в построении учетных моделей согласно действующим нормативным положениям. В общей структуре затрат на производство сельскохозяйственной продукции материальные затраты составляют 75 процентов, из них 48 процентов – покупные материальные ценности. Это обуславливает роль учета материальных затрат в формировании себестоимости продукции.

**Основная часть.** Следует указать, что в Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий определен порядок материалов на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам [1]. Фактическая себестоимость приобретения складывается из стоимости по ценам и расходов по заготовке и доставке этих ценностей на предприятие. Перечень таких расходов регулируется соответствующими нормативами. В фактическую себестоимость запасов, включаются также фактические затраты организации на приведение их в состояние, пригодное для использования [2].

Материальные ресурсы определенное время находятся на предприятии в запасе, поэтому у предприятия возникают расходы по их хранению, реализуемых в производственном процессе. Эти расходы достаточно значительны, так как включают затраты на содержание складских помещений и погрузочно-разгрузочных приспособлений, расходы на оплату труда заведующих складами и рабочих, недостачи и потери за время их хранения, расходы на охрану и противопожарные мероприятия, аренда помещений (это расходы на сушку семенного материала, лесоматериалов, хранение спирта в виноделии и др.).

Кроме того, стоимость материалов изменяется за время нахождения в запасе на сумму их дооценки в связи с инфляционными процессами. Действующий план счетов не предусматривает отражения таких расходов ни на счетах учета материальных ценностей, т.е. счетах 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов», ни на счете 26 «Общехозяйственные затраты».

Сформировался правовой вакуум в учете затрат по хранению материальных запасов в производственном процессе, хотя в учетной практике указанные расходы отражаются в составе общехозяйственных затрат и подлежат ежемесячному списанию независимо от характера использования материальных ценностей. Такой подход к учету и распределению расходов по хранению производственных запасов ничем не обоснован и приводит к неправильному формированию результативных производственных показателей.

Товарно-материальные запасы составляют значительную часть активов предприятий и являются важным фактором в определении их финансового положения. Международная теория и практика бухгалтерского учета выработала методически обоснованные позиции в определении понятия товарно-материальных запасов и формировании их фактической стоимости, что закреплено в Международном стандарте IAS 2 «Запасы» [3, с. 20-21].

Таким образом, фактическая себестоимость производственных запасов общепризнанно включает расходы по заготовлению и хранению. Ее формирование и контроль за уровнем можно обеспечить, изменив порядок отражения данных расходов в системе их синтетического и аналитического учета. В характеристике счета 15 «Заготовление и приобретение материалов», приведено назначение его для обобщения информации о заготовлении и приобретении материальных ценностей [1]. По дебету этого счета должны находить отражение все вышеуказанные расходы по их заготовлению. Целесообразно на этом же счете отражать расходы по их хранению за время нахождения в запасе, а также результаты от их переоценки. Такой порядок учета позволит обеспечить их концентрацию на одном счете и определять фактическую себестоимость заготовления и хранения в целях производственного процесса. Следовательно, счет 15 должен называться «Заготовление (приобретение) и хранение материалов». По своему назначению он будет регулирующим счетом, дополняющим счет 10 «Материалы».

При списании материалов в производство (или по другим каналам выбытия) соответствующая доля расходов, учтенных на счете 15 «Заготовление (приобретение) и хранение материалов», также будет списываться, тем самым будет обеспечено отражение использования материальных ресурсов по их фактической себестоимости. На этом же счете найдет отражение отклонение между покупной ценой материалов и их учетной стоимостью в тех случаях, когда учет материалов на предприятии на счете 10 «Материалы» организован по учетным ценам. Таким образом, рекомендуется по дебету счета 10 «Материалы» отражать стоимость приобретенных материалов по покупной стоимости (цене приобретения) или учетным ценам в зависимости от принятого порядка их учета согласно учетной политике предприятия, а на счете 15 «Заготовление (приобретение) и хранение материалов» — все расходы по их заготовлению и хранению.

Для обеспечения детализации учета расходов по заготовлению и хранению сырья и материалов к счету 15 рекомендуется открыть субсчета в разрезе расходов по материалам по видам производств.

В разрезе каждого субсчета затраты рекомендуется систематизировать в разрезе следующих аналитических счетов [4, с. 80]:

- транспортные расходы;
- общезаготовительные расходы;
- операционные расходы по хранению.

Базой распределения расходов, учтенных на счете 15, будет являться покупная (или учетная) стоимость материалов, использованных по соответствующим производственным направлениям.

Одним из видов производственных запасов являются предметы в составе средств в обороте. По своей функциональной принадлежности эти материальные ценности относятся к имуществу, участвующему в производственном процессе неоднократно и выполняющему роль средств труда. Однако в силу их относительно небольшой стоимостной оценки и в соответствии с принятым порядком такое имущество относят к средствам в обороте, т.е. производственным запасам.

Номенклатура таких предметов очень велика и их стоимостная оценка по цене приобретения сильно различается. Это сказывается на порядке списания их стоимости.

Сложность принятия решения по списанию стоимости такого имущества обуславливается большой его номенклатурой, насчитывающей более 1 тыс.позиций, а также тем, что процесс перенесения их стоимости на затраты (амортизация) опосредован действующей системой налогообложения конечного результата хозяйствования. В соответствии с инструктивными указаниями все многообразие предметов в обороте классифицируются по следующим позициям:

- инструменты и приспособления общего назначения;
- специальные инструменты и специальные приспособления;
- технологическая тара, многократно используемая в производственном процессе;
- производственный инвентарь;
- хозяйственный инвентарь;
- приборы, средства автоматизации и лабораторное оборудование;
- специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления;
- принадлежности;
- прочие предметы.

Организация аналитического учета по приведенным классификационным группам свидетельствует, с одной стороны, и большом объеме учетной работы, а с другой – об отражении этого имущества в составе основных средств с линейным способом амортизации его стоимости в течение длительного срока. В целях обоснованного ускорения оборачиваемости средств хозяйствующих субъектов, обеспечения соответствия формирования результата деятельности произведенным затратам и сохранения действующей системы контроля за использованием такого имущества порядок учета средств в обороте необходимо усовершенствовать.

Обоснованным будет отказ от применения способа списания их стоимости в соответствии с нормативными или сметными ставками, т.е. пропорционально прогнозируемому выпуску продукции, так как такой прогноз объема продукции (работ, услуг) является условным показателем, подверженным значительным колебаниям из-за принимаемых в расчет сметного калькулирования исходных критериев и может быть пересмотрен в ходе каких-либо проверок правильности формирования финансового результата.

Такой подход позволит в современных условиях ведения хозяйственной деятельности формировать реально производственные затраты. Любая нормативная база не может отразить всего многообразия хозяйственной практики, поэтому возникает много проблем при ее практическом применении. Например, в действующих нормативных указаниях не говорится и об отражении недоамортизированной (недописанной) суммы предметов при их выбытии (потере полезных свойств) ранее установленного срока полезного использования в случаях, когда в этом нет вины работников (пользователей).



В хозяйственной деятельности часто возникает ситуация, когда необходимо досрочно списать стоимость такого имущества и учетной службе предприятий в каждом случае приходится обосновывать правомерность включения указанных затрат в состав себестоимости в связи с определенными хозяйственными факторами, подтверждающими реальное состояние учетных объектов на предприятии. Решение о включении таких затрат в себестоимость на основе мнения специалистов по бухгалтерскому учету для повышения достоверности информации о хозяйственной деятельности правомочным, однако на практике в таких ситуациях возникают вопросы, касающиеся налогообложения и, в частности, исчисления налога на прибыль.

**Заключение.** Поэтому, во-первых, целесообразно регламентировать нормативными положениями право хозяйствующих субъектов самим устанавливать срок полезной эксплуатации имущества, находящегося в обороте и ввести эту норму в свою учетную политику. Во-вторых, положения учетной политики предприятий, практические подходы к раскрытию отдельных фактов хозяйственной деятельности в условиях противоречивости несовершенства действующих нормативных документов должны предусматривать приоритетность содержания и сущности явления перед формой и быть достаточными для аудиторов и налоговой службы при подтверждении достоверности финансовой отчетности (информации). Значимость профессионального суждения должна утверждаться в общественном сознании в качестве непреложного фактора формирования достоверной экономической информации.

### Литература

1. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 02.12.2013 г.
2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 ноября 2010 г., № 133 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.04.2012 г.
3. Дима, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Практ. применение для руководителей и главных бухгалтеров/ М.А. Дима, Л.Г. Григорой. – К.: «Universul» IS, 2009. -320р.
4. Папковская, П.Я. (2001) Производственный учет в АПК: теория и методология/ П.Я.Папковская. – Мн.: ООО «Информпресс», – 216 с.



**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК СРЕДСТВО РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КАПИТАЛА  
МЕЖДУ ОТРАСЛЯМИ ЭКОНОМИКИ  
ACCOUNTING AS A DEVICE OF CAPITAL ALLOCATION BETWEEN SECTORS OF  
THE ECONOMY**

**ЛЕГЕНЧУК Сергей Федорович, д.э.н., проф.,  
Житомирский государственный технологический университет, Украина  
[legenchyk@list.ru](mailto:legenchyk@list.ru)**

***Аннотация.** Обоснована необходимость проведения исследований, направленных на изучение роли учётной информации в распределении капитала между отраслями экономики. Проанализированы основные функции и задачи бухгалтерского учета. Рассмотрены возможности гипотезы эффективности рынка Ю. Фама в объяснении причин необходимости распределения капитала между отраслями экономики. Выделена и обоснована взаимосвязь между учётной информацией и распределением капитала в отраслях экономики. Выделены уровни формирования учётной информации (уровень системы бухгалтерских стандартов, уровень предприятия) и рассмотрены особенности их влияния на распределение капитала. Обоснована необходимость использования концепции многовариантности методологии бухгалтерского учета для обеспечения эффективного распределения капитала.*

***Annotation.** The necessity of conducting research aimed at studying the role of accounting information in the capital allocation between sectors of the economy has been grounded. The main functions and tasks of accounting have been analyzed. The possibilities of the market efficiency hypothesis of Yu. Fama in explaining the reasons for the need to allocate capital between sectors of the economy have been considered. The relationship between accounting information and the allocation of capital in the sectors of the economy has been singled out and substantiated. The levels of accounting information formation (the level of the system of accounting standards, the level of the enterprise) have been allocated. The features of this level influence on the allocation of capital have been considered. The necessity of using the concept of accounting methodology multivariance to ensure efficient allocation of capital between sectors of the economy has been grounded.*

**Ключевые слова:** бухгалтерская информация, распределение капитала, гипотеза эффективности рынка

**JEL: M 41**

**Актуальность темы исследования.** В современных условиях бухгалтерский учет играет важную роль в процессе формирования социальной реальности. С одной стороны, учётная система генерирует информацию, которая используется частью общества для принятия решений, а с другой стороны, результаты принятия таких решений в значительной степени влияют на благополучие других членов общества. В результате одной из основных задач ученых-бухгалтеров в сегодняшних условиях является идентификация роли бухгалтерской профессии в обществе и поиск наиболее эффективных способов выполнения этой роли.

Одним из проявлений роли бухгалтерского учета в функционировании общественных институтов является способность учётной информации обеспечивать распределение капитала между отраслями экономики. Однако, особенностям реализации данной функции бухгалтерского учета не уделяется должное внимание учеными из постсоветских стран, что обуславливает необходимость проведения исследований в данном направлении.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Рассмотрению бухгалтерского учета как средства распределения капитала посвящены исследования М.Ф. Ван Бреды, Р. Вереккиа, С.П. Котари, К. Леуца, М.Р. Мэтьюса, М.Х.Б. Переры, К. Раманны, Д. Скиннера, Я.В. Соколова, Р. Уоттса, Э. Хендриксена, Дж. Циммеранна.

**Целью** исследования является обоснование роли учетной информации в процессе распределения капитала в отраслях национальной экономики.

**Изложение основного материала.** Бухгалтерский учет, как обеспечивающая информационная подсистема, с одной стороны, и как инструмент предоставления информации внешним пользователям для принятия инвестиционных и заемных решений, с другой стороны, выполняет информационную функцию. Реализация данной функции зависит от выполнения основных задач бухгалтерского учета, в которых традиционно представители советской учетной школы, в частности, проф. Я.В. Соколов, относят следующие: 1) сохранение имущества собственников предприятия; 2) обеспечение эффективного управления предприятием с помощью контроля; 3) определение (квантификация) финансовых результатов [2, с. 18-20]. Однако, с установлением преобладающей роли англо-американской учетной школы в развитии бухгалтерского учета в мире, ученые в дополнение к существующим задачам также начали относить задачи обеспечения информационной поддержки распределения капитала между отраслями экономики и отдельными предприятиями. Данная задача имеет значение не столько для самого предприятия, на котором он ведется, а больше для развития финансовых рынков и национальной экономики в целом.

Основной причиной выделения такой задачи учета, по информационной поддержке распределения капитала, выступает то, что обеспечение эффективного распределения капитала является одной из основных задач экономики. Для ее достижения капитал должен быть инвестирован в те сектора экономики, которые, как ожидается, имеют высокий уровень отдачи, и должен быть выведен из тех секторов, в отношении которых выявлены негативные перспективы развития. Когда рынки капитала будут работать эффективно, то они будут стимулировать высокую производительность капитала и высокий уровень экономического роста. В свою очередь, высокая производительность капитала и высокий рост будут создавать акционерную стоимость в стратегической перспективе и в целом усиливать национальную экономику.

Данная задача бухгалтерского учета была четко сформулирована Е.С. Хендриксеном и М.Ф. Ван Бредой. Ее смысл заключается в том, что учетная система обеспечивает получение и предоставление обществу информации об экономической эффективности хозяйствующих субъектов и тем самым создает информационную основу для перераспределения производительных сил между эффективными (высокорентабельными) и убыточными отраслями народного хозяйства [3, с. 563]. Суть данной задачи заключается в предоставлении такой информации, которая будет обеспечивать оптимальное распределение ресурсов между субъектами, которые находятся в поисках финансовых ресурсов. Учетная информация, которая используется участниками рынка капитала, выступая “сигналом” для построения стратегии принятия инвестиционных и заемных решений, способствует распределению ресурсов между предприятиями и отраслями экономики. Чем лучше результаты деятельности предприятий, приведены в бухгалтерской отчетности, тем привлекательнее условия для вложения капитала.

Относительно содержательного наполнения учетной информации, используемой для распределения капитала в экономике, то в современных условиях отсутствуют общие рекомендации по формированию ее необходимого и окончательного перечня. Существование такой ситуации объясняет проф. Дж.Л. Циммерман [9, с. 2], по мнению которого сначала следует понять “ДНК” фирмы, включающие следующие элементы: 1) основные поставщики ресурсов; 2) конфликты интересов между этими участниками; 3) механизмы управления, необходимые для смягчения этих конфликтов. В связи с изменением корпоративного ландшафта, доминированием в западной экономике высокотехнологических компаний (“Apple”, “Amazon”, “Google”, “Twitter”, “Facebook”), перемещением большей части традиционного производства в Азию, реструктуризацией существующих фирм вследствие повышения уровня конкуренции у современных компаний появляются новые виды заинтересованных сторон, меняется существующая модель

конфликта интересов, что приводит к необходимости формирования учетной информации другого характера, которая будет использоваться для распределения капитала.

В основе задачи бухгалтерского учета по распределению ресурсов в отраслях национальной экономики лежит гипотеза эффективности рынка Ю. Фама (Efficient-Market Hypothesis – EMH). Она предусматривает то, что вся существенная учетная информация (прибыль, объемы дивидендных выплат и т.п.) немедленно и в полной мере влияет на рыночную стоимость ценных бумаг, котирующихся на рынках, а участники рынка капитала достаточно квалифицированы и компетентны, чтобы отличать релевантную информацию от нерелевантной. Если данное условие информационной эффективности выполняется, то рынок, на котором используется такая учетная информация, может считаться эффективным (слабой, средней или сильной эффективности). При обнаружении несоответствия между стоимостью ценных бумаг и изменениями информации об их учетной стоимости появляется возможность говорить о неэффективности рынка.

Взаимосвязь между учетной информацией и распределением капитала в отраслях национальной экономики можно представить следующим образом (рис. 1).



**Рис. 1. Учетная информация и процесс распределения капитала**

Основной тезис EMH относительно того, что рынки капитала являются эффективными, значительно поднимает научный статус бухгалтерской информационной системы предприятия и других участников процесса генерирования и анализа информации, используемой на рынке капитала, поскольку значительно возрастает их роль в общем функционировании экономической системы. При наличии релевантной и оперативной учетной информации участники рынка капитала могут адекватно и оперативно реагировать на изменения текущей конъюнктуры, в результате чего появляется спрос не только на публичную и общедоступную информацию по финансовой отчетности, но и еще на неопубликованную или инсайдерскую учетную информацию.

Содержательное наполнение учетной информации, предоставляемой пользователям для принятия решений, зависит от выбранной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета как на общегосударственном уровне, так и на уровне предприятия, поэтому на процесс распределения капитала влияет процесс построения данной системы на двух вышеупомянутых уровнях.

*1. Влияние системы учетных стандартов на распределение капитала.* Как отмечают по этому поводу С. Котари, К. Раманна и Д. Скиннер, основной целью GAAP US является облегчение распределения капитала в экономике [6, с. 247]. То есть система учетных стандартов США, разрабатываемая FASB, в процессе своего дальнейшего совершенствования должна быть ориентирована на обеспечение потребностей субъектов, принимающих решения о распределении капитала в отраслях национальной экономики.

В контексте проблемы распределения капитала Е.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда [3, с. 167-168] поднимают вопрос о роли государства в данном процессе и в процессе построения системы учетных стандартов. С целью обеспечения эффективного разделения капитала между предприятиями с позиции государства необходима передача правительства функции регулирования учетных стандартов, что недопустимо, учитывая исторические

особенности функционирования системы бухгалтерского учета в США. В результате Е.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда констатируют, что хотя правительство и не может полностью контролировать данный процесс, однако он должен выступать в нем в роли партнера.

О роли системы учетных стандартов GAAP US в распределении капитала и о желании активного приобщения к этому процессу представителей бизнеса также отмечают разработчики позитивной теории учета Р. Уоттс и Дж. Циммерман. По их мнению стандарты могут способствовать эффективному распределению капитала за счет снижения операционных и информационных затрат между поставщиками и потребителями капитала. Так, GAAP могут снизить расходы пользователей на процесс формирования надежной информации об экономических перспективах фирмы, тем самым, способствуя более активному участию частных инвесторов на рынках инвестиционного и заемного капитала [8, с. 131-132]. Таким образом, общая модель влияния системы учетных стандартов на процесс распределения капитала проявляется через построение такой системы стандартов (достоверной, справедливой и т.д.), что будет способствовать более активному участию пользователей в данном процессе и более эффективной реализации данного процесса. Например, свидетельством эффективного распределения капитала является его вложения в те инвестиционные проекты, которые имеют более высокий уровень доходности и которые отделены от проектов по худшим перспективам. Подтверждением данного тезиса является существование прямой взаимосвязи между бухгалтерской отчетной информацией и затратами на капитал, которые несут участники рынка капитала. В результате бухгалтерская информация играет важную роль в функционировании рынка капитала, поскольку влияет на процесс выбора направлений его распределения.

*II. Влияние бухгалтерского выбора на распределение капитала.* Кроме осуществления бухгалтерского выбора на уровне системы учетных стандартов, на распределение капитала в отраслях национальной экономики также влияет бухгалтерский выбор, осуществляемый в процессе реализации учетной политики предприятия. В частности, по мнению проф. Я.В. Соколова, выбирая методологию учета, бухгалтер формирует характеристику финансового состояния и финансового результата фирмы, а эти данные, в свою очередь, влияют на цены акций, что приводит с неизбежностью к перераспределению материальных, трудовых и финансовых ресурсов как между хозяйствующими субъектами, так и между отраслями народного хозяйства [1, с. 63].

По мнению проф. К. Леуца и Р. Вереккиа [7] роль бухгалтерского выбора в процессе распределения капитала достаточно четко проявляется при анализе концепции качества учетной информации, поскольку связь между качеством информации и стоимостью капитала является одним из наиболее фундаментальных принципов в сфере финансов и бухгалтерского учета в условиях настоящего. Более качественная учетная информация снижает стоимость привлечения капитала с позиции компании, в частности, путем улучшения координации между фирмами и инвесторами по осуществлению инвестиционных решений. С другой стороны, обнародование некачественной бухгалтерской отчетности приводит к возникновению перекосов при формировании премии за риск в сторону ее завышения. Таким образом, при осуществлении таких бухгалтерских выборов, снижающих качество учетной информации, происходит ухудшение или осложнения процесса распределения капитала.

Данный подход был подтвержден группой греческих исследователей во главе с Н. Апергисом. На основе разработанной модели равновесия учеными было доказано существование прямой связи между бухгалтерской информацией и стоимостью капитала, которая базируется на том факте, что улучшение качества учетной информации имеет реальные последствия для распределения капитала, на осуществление которого влияют затраты на капитал [5, с. 595].

**Выводы.** Учитывая существующую возможность влияния субъектами реализации учетной политики путем осуществления бухгалтерского выбора на показатели финансовой отчетности, пользователи, принимающие решения на ее основе, или аналитики,

обеспечивающие информационную поддержку принятия таких решений пользователями, должны изменить свои подходы к использованию показателей финансовой отчетности при осуществлении инвестиционной и заемной деятельности. Это не означает необходимость полного или частичного отказа от них, а предполагает необходимость четкого понимания принципов бухгалтерского учета, качественных характеристик учетной информации, а также возможностей влияния осуществления бухгалтерского выбора из доступных альтернатив, которые приведены в учетных стандартах. Такое понимание будет способствовать участникам рынка капитала адекватно реагировать на сигналы, получаемые из обнародованной финансовой отчетности, и позволит не попасть в заблуждение в результате возможных манипуляций, которые могут осуществляться субъектами реализации учетной политики предприятия.

Приведенные выше причины влияния на процесс распределения капитала на каждом из выделенных уровней системы нормативного регулирования бухгалтерского учета могут быть объединены и обоснованы при помощи использования концепции многовариантности методологии бухгалтерского учета [4]. В частности, исходя из понимания сущности бухгалтерской реальности, построенной на основе данной концепции, эффективное распределение капитала между отраслями экономики и отдельными предприятиями является возможным только при условии адекватного (синтаксически, семантически и прагматически) формирования субъективной бухгалтерской реальности.

#### Библиография:

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие. / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2010. – 224 с.
2. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
3. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
4. Легенчук С.Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2017. – 204 с.
5. Apergis N. Accounting information and cost of capital: a theoretical approach / Nicholas Apergis, George Artakis, Sofia Eleftheriou, John Sorros // *Modern Economy*. – 2011. – № 2. – P. 589-596.
6. Kothari S.P. Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting / S.P. Kothari, K. Ramanna, D. Skinner // *Journal of Accounting and Economics*. – 2010. – Vol. 50. – P. 246-286.
7. Leuz C. Firms' capital allocation choices, information quality, and the cost of capital [Электронный ресурс] / Christian Leuz, Robert E. Verrecchia/ – Режим доступа : [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=495363](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=495363)
8. Watts R.L. Towards a positive theory of the determination of accounting standards // R.L. Watts, J.L. Zimmerman // *The Accounting Review*. – 1978. – Vol. LIII, No. 1. – P. 112-134.
9. Zimmerman J.L. The role of accounting in the twenty-first century firm / Jerold L. Zimmerman // *Accounting and Business Research*. – 2015. – Vol. 45, No. 4. – P. 1-25.



## CONVERGENȚE ȘI DIVERGENȚE DINTRE CONTABILITATEA ROMÂNEASCĂ ACTUALĂ ȘI IFRS/ CONVERGENCES AND DIVERGENCIES BETWEEN ROMANIAN ACCOUNTING RULES AND IFRS

*ISTRATE Costel, prof., Universitatea Alexandru Ioan Cuza, Iași, România, [istrate@uaic.ro](mailto:istrate@uaic.ro)  
CRUȘITU Mihaiela, director executiv al filialei Iași a CECCAR, România  
[crusitum2014@yahoo.com](mailto:crusitum2014@yahoo.com)*

**Rezumat:** Sursa principală de inspirație pentru contabilitatea românească de după 1990 au fost directive europene. De prin 2000, România a început să se orienteze spre normele internaționale, încercând să le adapteze contextului românesc. În prezent, datorită apartenenței la UE, contabilitatea românească are două viteze: norme internaționale – pentru firmele cotate și câteva alte firme de interes public – și norme bazate pe directiva europeană – pentru celelalte firme. În tratarea unor situații, norma românească a preluat reguli din norma internațională, ceea ce asigură o anumită apropiere între cele două referențiale, dar divergențele rămân extrem de importante.

**Abstract:** The main source of inspiration for Romanian accounting right after 1990 were European directives. For by 2000, Romania began to move towards international standards, trying to adapt them to the Romanian context. Today, with EU membership, Romanian accounting has two speeds: international rules - for listed companies and several other companies of the public interest - and rules based on the European directive - for all the other companies. In solving some topics, Romanian standards take over some rules from the international standard, which ensures a certain convergence between the two sets of rules, but divergencies remain extremely important.

**Cuvinte-cheie:** Contabilitate românească, IFRS, convergență/divergență, recunoaștere, evaluare, clasificare, fiscalitate.

**JEL: M 41**

**Introducere.** Contabilitatea românească de după 1990 a pornit inițial exclusiv pe calea deschisă de directivele europene în domeniu (îndeosebi directiva a 4-a), ajunse la noi pe filieră francofonă. A apărut astfel prima reglementare contabilă de detaliu aplicabilă majorității firmelor din România, începând cu 1994 (HG 704/1993). Această reglementare a suferit numeroase modificări și a rezistat, pentru unele firme, pînă în 2002.

A doua fază a reformei contabilității românești a trebuit să țină seama atât de intenția României de a adera la Uniunea Europeană, cât și de condițiile stabilite de organisme internaționale (Banca Mondială și FMI) care și-au propus să sprijine financiar România, într-o fază de schimbări dramatice – a doua parte a anilor 1990 (King et al, 2001). În aceste condiții și găsind un sprijin în organismul profesiei contabile din Scoția, în 1999 a apărut o primă versiune a unei reglementări contabile care face trimitere la normele internaționale (IAS – la acel moment). Deși nu s-a aplicat, acest ordin a fost înlocuit, în 2001, de o altă reglementare aproape identică (OMFP 94/2001). În virtutea acesteia, câteva sute de firme românești au avut un prim contact cu terminologie, filozofia, dificultățile normelor internaționale. Putem presupune că aplicarea acestor norme în perioada dintre 2001 și 2005 nu a fost una impecabilă, îndeosebi datorită prea bruștei treceri de la un sistem contabil bazat pe reguli, la unul bazat pe principii – și ce principii!

Logica din spatele IAS-urilor, contextul economic căruia îi erau ele potrivite și pentru care au fost create, problemele de traducere în limba română, uzanțele din practica contabililor români au reprezentat tot atâtea dificultăți de depășit în aplicarea aceasta inițială a IFRS. Se pare că experimentul nu a fost, pentru multe din firmele implicate, o reușită, în sensul unei conformări semnificative cu litera și cu spiritul normelor internaționale. Totuși, trebuie să recunoaștem că perioada 2001-2005 a avut avantajul de a reprezenta o fază importantă în familiarizarea contabililor români (de la toate nivelurile: practicieni, experți, profesori, auditori, normalizatori) cu principiile de bază ale contabilității internaționale și a creat o masă critică de cunoștințe pe baza căreia se



putea deja vorbi despre mai bune perspective de succes în tentativele viitoare de aplicare a normelor internaționale.

Aderarea României la UE (în 2007) a făcut ca normele contabile românești să se alinieze complet cu cele comunitare care, din 2005 impun aplicarea IFRS în situațiile financiare consolidate ale grupurilor cotate. Aceleași reglementări comunitare permit statelor membre extinderea obligației de aplicare a IFRS la alte categorii de entități. Până în prezent, România a optat pentru o astfel de extindere către situațiile financiare individuale ale următoarelor categorii de entități: cele cotate pe piața reglementată (începând cu 2012), instituțiile bancare (tot din 2012), unele companii mari de stat (începând cu 2016). Astfel, în prezent, unele firme românești aplică IFRS, dar cele mai numeroase dintre firmele românești sînt supuse obligațiilor de contabilitate și de raportare financiară stabilite de reglementările naționale. Detalii despre evoluția contabilității românești, înainte și după 1990, cu sau fără referințe la IFRS, găsim în numeroase lucrări, printre care menționăm Calu (2005), Jianu & Jianu (2012), Ionașcu et al (2014), Albu & Albu (2012), Istrate (2016).

Evoluția acestor reglementări naționale a avut loc sub influențe dintre cele mai diverse: directivele europene, cu ultimele lor modificări și variante, cerințele de rezolvare a problemelor noi apărute în practica diverselor firme, rolul normalizatorului de a proteja interesul public, presiunile societăților mamă străine ale unor filiale românești, IFRS. Pentru această din urmă sursă de influențe, am ales să identificăm principalele elemente din IFRS regăsite în prezent în normele contabile românești și care se potrivesc mai mult sau mai puțin cu contextul economic, cultural, financiar, instituțional din România. În acest sens, am identificat și tratat pe scurt în continuare, teme precum:

- utilizatorii situațiilor financiare, caracteristicile calitative ale informației contabile, definiția și criteriile de recunoaștere ale structurilor situațiilor financiare;
- componența și structura situațiilor financiare;
- clasificări ale activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor;
- unele reguli de evaluare;
- relația dintre contabilitate și fiscalitate.

Trebuie să menționăm faptul că ne-am limitat la versiunea IFRS aplicabilă firmelor cotate și nu la cea specifică întreprinderilor mici și mijlocii. Pentru această din urmă comparație, recomandăm, în cazul imobilizărilor corporale, studiul propus de Buculescu și Velicescu (2014).

**Utilizatori, caracteristici calitative și recunoașterea situațiilor financiare.** Începând cu OMFP 94/2001, norma românească a cam preluat elementele principale din *Cadrul general* pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare emis de IASC/IASB. În prezent, OMFP 1802/2014 s-a inspirat din ultima versiune a Cadrului general și nu a mai prezentat lista lungă a utilizatorilor. Totuși, spre deosebire de Cadrul general, în care se arată că utilizatori sînt investitorii și creditorii financiari, norma românească este mai prudentă și se mulțumește să declare că situațiile financiare sînt destinate unor *largi categorii de utilizatori*.

În ceea ce privește caracteristicile calitative ale situațiilor financiare, OMFP 1802/2014 le preia ca atare din Cadrul general: caracteristici fundamentale (relevanța și reprezentarea fidelă) și caracteristici amplificatoare (comparabilitate, verificabilitatea, oportunitatea și inteligibilitatea). Totuși, pentru a marca faptul că normele românești sînt pe linie cu directivele europene, OMFP 1802/2014 preia și dezvoltă principii contabile explicite, dintre care unele sînt redundante în raport cu caracteristicile calitative, altele sînt puțin opuse sensului din IFRS al caracteristicilor respective. Astfel, intangibilitatea bilanțului, prudența prezentată explicit ori principiul costului de achiziție nu sînt întru totul conforme cu Cadrul general.

După o perioadă inițială în care activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile și cheltuielile au fost definite mai degrabă ambiguu și, în cel mai bun caz, prin enumerare, normele românești au preluat definițiile acestor structuri direct din IFRS, cu tot cu criteriile de recunoaștere aferente. Astfel, din punct de vedere teoretic, definițiile românești sînt impecabile. Rămîne totuși o problemă – în însuși conținutul ordinului, dar și în normele care completează acest ordin, definițiile respective, precum și criteriile de recunoaștere nu sînt întotdeauna respectate. Pe această linie,

putem să identificăm situații în care active și datorii se prezintă în bilanț fără să rezulte, de exemplu, din evenimente trecute sau fără să avem certitudinea că vor genera beneficii economice viitoare.

**Componenta și forma situațiilor financiare.** Economia comunistă centralizată prin care a trecut România (ca multe alte țări din Europa Centrală și de Est) a lăsat moștenire și un sistem de centralizare a informațiilor contabile provenite de la diversele întreprinderi (cele mai multe aflate în proprietatea statului). Acest sistem avea drept componentă și o formă standard a raportărilor financiare efectuate de entități. Se pare că acest lucru a facilitat mult centralizarea de informații pentru nevoi de informare și statistice la nivel macroeconomic. Probabil că acesta este motivul pentru care autoritățile românești au păstrat pînă astăzi acest sistem de raportare după un format unic, impus de minister și adaptat noilor condiții economice și instituționale. Din acest punct de vedere, diferența față de IFRS este marcantă. Formatul unic de raportare prezintă și avantajul de a fi mai ușor de învățat și de urmărit, chiar dacă nu asigură întotdeauna reflectarea întocmai a specificului firmelor raportoare și chiar dacă, prin proiectarea sa, nu conduce neapărat la respectarea întocmai a principiilor contabile generale enunțate explicit de reglementări.

Astfel, chiar dacă activele se clasifică teoretic și regulamentar în imobilizate și circulante, formatul bilanțului românesc pune în activ și o a treia structură – cheltuielile în avans. Această structură este, începînd abia cu 2015, divizată în două componente, în funcție de scadență: sub un an, respectiv peste un an, ceea ce permite reconstituirea simplă a celor două structuri mari: imobilizări și circulante. În cazul datoriilor, în afară de structurile obișnuite – termen pînă la un an separat de termen peste un an, formatul românesc de bilanț impune prezentarea separată a provizioanelor – fără nicio distincție care să țină cont de scadență – și veniturile în avans, acestea din urmă divizate în termen pînă la un an separat de cel cu scadența peste mai mult de un an. În acest caz, devine dificilă reconstituirea fără dubii a datoriilor curente și a celor necurente, după modelul IFRS.

În ceea ce privește forma bilanțului, pînă în 2000, pentru unele firme, ori pînă în 2002, pentru altele, normalizatorul a impus formatul tabel, cu activul și pasivul prezentate separat și cu totalurile explicite (și egale). După aceste date, normalizatorul român a optat pentru formatul listă de bilanț. Această modificare de format a reprezentat, după părerea noastră, o schimbare formală majoră în raportarea financiară a firmelor românești. Am putut să testăm gradul de acceptare a formatului listă de bilanț cu ocazia impunerii de către normalizator a IFRS în contabilitatea individuală a firmelor cotate: 90% dintre ele au revenit la modelul tabel, acceptat – alături de modelul listă – de IFRS (Istrate, 2016). Ministerul ar fi avut probleme serioase în colectarea și centralizarea datelor provenite de la firmele care aplică IFRS, așa că a impus acestora să completeze și formatul obligatoriu listă, pentru raportarea către minister. Astfel, firmele care aplică IFRS întocmesc două bilanțuri (și două conturi de profit și pierdere): un set destinat ministerului și alt set destinat celorlalți utilizatori. Apar situații (rare, din fericire) în care, datorită criteriilor diferite de clasificare și chiar de recunoaștere, unii indicatori raportați de aceeași firmă pentru aceeași perioadă să fie diferiți în cele două seturi de situații financiare.

În ce privește contul de profit și pierdere, norma românească impune un format cu clasificarea cheltuielilor după natură și cu o prezentare extrem de detaliată a veniturilor și a cheltuielilor. Dimpotrivă, IFRS acceptă și clasificarea cheltuielilor după destinație, informație care, pentru firmele din afara sferei de aplicare a IFRS, se poate furniza în note. Această analiză a cheltuielilor era obligatorie pînă în 2014, ea devine opțională după această dată.

Pe lângă bilanț și cont de profit și pierdere, firmele mijlocii și mari trebuie să includă în situațiile financiare și fluxurile de trezorerie, alături de variația capitalurilor proprii. Pentru acestea, norma contabilă românească nu stabilește multe reguli – nici nu prea ar fi nevoie – ceea ce înseamnă că firmele pot improviza. Din acest punct de vedere, IFRS au fost de ajutor, pentru că oferă definiții și proceduri clare de întocmire. O particularitate față de firmele cotate la bursele din multe țări dezvoltate constă în folosirea foarte frecventă a metodei directe de prezentare a fluxurilor de trezorerie (cam jumătate din firmele cotate).

Notele la situațiile financiare sînt obligatorii pentru entitățile mici, mijlocii și mari. Dacă pînă în 2014, structura notelor era impusă de normalizator, începînd cu 2015, situația se apropie

oarecum de IFRS, în sensul trebuie să se prezinte informații despre firmă, despre politicile contabile folosite, precum și detalieri ale informațiilor privind activele, pasivele, veniturile și cheltuielile, alături de multe alte informații. Lipsa unui format standard al notelor, furnizat de normalizator, oferă o mai mare libertate firmelor, libertate de care unele nu au nevoie, atît timp cît folosesc și în 2015 formatul obligatoriu din 2014.

**Clasificări ale activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor.** În orice sistem contabil se folosesc criterii diverse pentru clasificările structurilor situațiilor financiare. Noțiunile de active imobilizate și circulante sînt prezente încă de la început în normele contabile românești de după 1990. În prezent, influența IFRS este ușor detectabilă, în sensul că distincția dintre circulante și imobilizate, în activ, respectiv între datoriile curente și necurente, în pasiv se face prin invocarea aceluiași criterii ca în IFRS. La nivel teoretic deci, norma românească converge spre IFRS. Totuși, așa cum am arătat mai sus, aplicarea efectivă a normei nu se face mereu cu respectarea principiilor teoretice de clasificare. De exemplu, unele active imobilizate destinate vînzării sînt, conform criteriilor generale, active curente, tocmai prin aceea că scopul principal al deținerii lor este vînzarea și nu utilizarea în activități recurente ale firmei. În IFRS, această regulă se aplică explicit. În norma românească, după o perioadă în care era obligatoriu ca unele astfel de active să fie transferate explicit la stocuri, la sfîrșitul lui 2015 această precizare a fost abrogată. Probabil că o astfel de regulă a condus la exagerări în sensul că imobilizările vîndute ca stocuri dau naștere unor venituri de exploatare – cifră de afaceri – în timp ce imobilizările vîndute ca imobilizări se regăsesc exclusiv la alte venituri de exploatare, ceea ce poate denatura semnificativ unii indicatori de performanță.

În cazul veniturilor și a cheltuielilor, începînd cu 2015, norma românească renunță la categoria de extraordinare, după modelul introdus de IFRS cu 10 ani înainte.

Ca alte diferențe între cele două referențiale contabile, la nivelul contului de profit și pierdere, putem reține:

- inexistența, în contabilitatea românească, a unor precizări explicite privind prezentarea distinctă a veniturilor și cheltuielilor activităților abandonate;
- limitarea normei românești la doar impozitul pe profit curent, fără luarea în considerare a impozitelor amînate;
- elementele care corespund definiției veniturilor și cheltuielilor, dar care se contabilizează direct la capitalurile proprii (cum ar fi variațiile valorii juste ale imobilizărilor reevaluate), nu se prezintă decît în situația variației capitalurilor proprii, nefiind impusă o prezentare echivalentă celei din IFRS care se referă la alte elemente ale rezultatului global.

**Evaluarea contabilă a unor active și datorii.** Normele contabile actuale românești se sprijină pe principiul costului istoric, așa cum stabilește directiva europeană. Această regulă generală este una tradițională în Europa continentală și precizarea ei explicită în directiva 34/2013 marchează o anumită îndepărtare de filosofia IFRS, despre care se spune că sînt norme orientate spre valoarea justă.

Totuși, normele românești nu se limitează la impunerea costului istoric, firmele avînd posibilitatea să opteze, în contabilitatea individuală, pentru regulile alternative referitoare la reevaluarea imobilizărilor corporale (în situațiile financiare consolidate, valoarea justă poate fi utilizată și în cazul instrumentelor financiare). Reevaluarea imobilizărilor corporale (opțiunea nu este valabilă pentru imobilizările necorporale – alt punct de diferențiere față de IFRS) reprezintă o constantă a contabilității românești de după 1990, deci principiul înlocuirii valorii nete contabile cu o valoare diferită nu provine neapărat din IFRS. Totuși, normele internaționale au disciplinat în mod semnificativ maniera în care regulile românești permiteau reevaluarea. Este vorba îndeosebi despre:

- folosirea valorii juste stabilite de un evaluator și nu stabilirea unor valori bazate, de exemplu, pe indici generali sau specifici de creștere a prețurilor;
- indisponibilizarea rezervei din reevaluare pînă la realizarea imobilizării aferente: fie scoaterea din funcțiune, fie amortizarea eșalonată;

- aplicarea sistematică a modelului valorii juste, atât în timp (ori de câte ori valoarea justă diferă semnificativ de valoarea netă contabilă), cât și în spațiu (obligativitatea reevaluării tuturor imobilizărilor din aceeași categorii);

- opțiunea de a contabiliza reevaluarea prin anularea amortizării cumulate, în plus față de actualizarea atât a valorii de intrare, cât și a amortizării cumulate la data reevaluării;

- obligativitatea contabilizării deprecierei nete pe cheltuieli, astfel încât rezerva din reevaluare să nu aibă decât sold creditor (sau zero).

O diferență majoră dintre norma românească și cele internaționale apare în ceea ce privește costul de achiziție al stocurilor și frecvența calculului acestuia. Din reglementările românești rezultă că este obligatorie stabilirea costului de achiziție la fiecare achiziție, ceea ce poate complica serios lucrurile, mai ales în cazul unor achiziții numeroase. Dimpotrivă, în IFRS nu se face trimitere decât la costul stocurilor pe care entitatea le mai deține la data închiderii; pare mult mai simplu să se adapteze sistemul informațional la această din urmă manieră de calcul.

Plecînd de la regula stabilită în IFRS, norma românească cuprinde, în prezent, și precizări privind constituirea unor provizioane prin actualizarea sumelor estimate că se vor suporta în legătură cu unele riscuri sau cheltuieli. Dimpotrivă, nu s-a reținut nimic în ceea ce privește actualizarea unor costuri de achiziție sau a unor venituri din vânzări, în condițiile plății/încasării amînate a sumelor implicate.

**Relația contabilitate – fiscalitate.** Crearea unor mecanisme fiscale care să permită finanțarea cheltuielilor publice în condițiile unei economii de piață a necesitat adaptări rapide în fiscalitatea românească de după 1990. Noile reguli create și impuse au suferit astfel multe modificări care au făcut ca mediul fiscal să fie caracterizat de o oarecare instabilitate. În ceea ce privește impozitul pe profit, legea avea de stabilit, printre altele, două reguli importante: mărimea rezultatului fiscal și cota de impozitare. În cazul rezultatului fiscal, punctul de plecare nu putea fi decât contabilitatea, aceasta din urmă avînd deja avantajul că măsura într-un mod credibil și acceptabil rezultatul întreprinderilor. Astfel, în prima fază a dezvoltării fiscalității impozitului pe profit în România, rezultatul contabil și cel fiscal erau foarte apropiate, regulile fiscale preluînd aproape integral regulile contabile (Istrate, 2012). Pe măsura dezvoltării contabilității și a fiscalității, diferențele de obiective dintre cele două s-au făcut simțite din ce în ce mai mult, astfel încît, în prezent, măsurarea fiscală a rezultatului se poate face după reguli care se îndepărtează, uneori semnificativ, de cele contabile. Această deconectare *de jure* a contabilității și fiscalității rezultatului firmelor este cu atât mai pregnantă, cu cât punctul de plecare în stabilirea profitului fiscal în reprezintă, în continuare, cheltuielile și veniturile contabile.

În analiza relației dintre contabilitate și fiscalitate trebuie să luăm în considerare și variabile care țin de dimensiunile firmei, acționariatul acesteia, cota sau nu pe o piață financiară. Pentru o întreprindere mică, este foarte probabil ca rezolvarea chestiunilor de natură fiscală (evidență fiscală, calcul de impozite și taxe, depunere declarații) să cadă exclusiv în sarcina contabilului, ceea ce îl încurajează pe acesta să caute soluții contabile acceptate fiscal, pentru a evita costurile unei duble evidențe – contabilă și fiscală. Dimpotrivă, pentru firmele mari, inclusiv pentru cele cotate la bursă și care au obligați aplicării IFRS, conectarea contabilității cu fiscalitatea devine mai dificilă, avînd în vedere specificul IFRS, așa încît este foarte posibil să ajungem la o deconectare *de facto* între contabilitate și fiscalitate. Întîlnim astfel, în același spațiu economic național, situații opuse din punct de vedere al conectării/deconectării contabilității rezultatului de fiscalitatea rezultatului.

**Concluzii.** Regulile contabile românești actuale sînt construite după cerințele Uniunii Europene, adică se impun IFRS în unele cazuri (îndeosebi al firmelor cotate) și se aplică norme bazate strict pe directiva europeană 34/2013 (pentru majoritatea celorlalte firme). Textul directivei este destul de restrîns, așa încît normalizatorul român (Ministerul Finanțelor) ales să elaboreze un referențial contabil extins care să preia toate principiile din directivă și care să conțină multe alte reguli de detaliu de care au nevoie contabilii în activitatea lor profesională. În unele situații, aceste reguli de detaliu provin direct din IFRS. Înțelegerea și acceptarea lor de către profesie au fost facilitate de orientarea către normele internaționale a cărui start a fost dat la începutul anilor 2000.

Am inventariat, în acest studiu, unele apropieri dintre normele românești și cele internaționale, subliniind, totodată, și divergențele majore dintre cele două rînduri de standarde.

Principalele apropieri constau în preluarea de către norma românească a unor definiții ale structurilor situațiilor financiare (activ, datorii, capitaluri proprii, venituri, cheltuieli), a unor criterii de recunoaștere contabilă (active, datorii, venituri, cheltuieli), a unor clasificări contabile (active curente/necurente, datorii curente/necurente, clădiri/investiții imobiliare, active biologice, active de explorare și evaluare a resurselor minerale), a unor criterii de evaluare (preluarea unor reguli de detaliu privind reevaluarea imobilizărilor).

Divergențele dintre contabilitatea românească și normele internaționale sînt foarte importante; adeseori, acesta nu-i un lucru rău, avînd în vedere diferențele conceptuale și de context dintre cele două rînduri de norme. Diferențele încep cu însăși maniera destul de aproximativă în care se aplică definițiile, criteriile și clasificările specifice IFRS. De asemenea, norma românească este orientată semnificativ (conform directivei 34/2013) către costul istoric, spre deosebire de folosirea destul de frecventă a valorii juste din IFRS. Tot la diferențe putem încadra și relația strînsă dintre contabilitate și fiscalitate, mai ales la întreprinderile mici și mijlocii din România.

Limita principală a articolului constă în caracterul său exclusiv descriptiv; de asemenea, pentru măsurarea diferențelor/apropierilor dintre cele două rînduri de norme, ar fi fost utilă aplicarea unei metodologii bazate pe indici.

#### Bibliografie:

1. Albu, N., Albu C. N. (2012), "International Financial Reporting Standards in an Emerging Economy: Lessons from Romania", *Australian Accounting Review*, no. 63, vol. 22, issue 4 , pp. 341-352
2. Buculescu (Costică), M. M., Velicescu, B. N. (2014), " An analysis of the convergence level of tangible assets (PPE) according to Romanian national accounting regulation and IFRS for SMEs", *Accounting and Management Information Systems*, vol. 13, no. 4, pp. 774–799
3. Calu, D. A. (2005), *Istorie și dezvoltare privind contabilitatea din România*, Editura Economică, București
4. Ionașcu, M., Ionașcu, I., Săcărin, M. Minu, M. (2014) " IFRS adoption in developing countries: the case of Romania", *Accounting and Management Information Systems*, vol. 13, no. 2, pp. 311–350
5. Istrate, C. (2011), "Evolutions in the accounting – taxation (dis)connection in Romania, after 1990, *Review of Economics and Business Studies*, vol. 4, Issue 2, pp. 43-61
6. Istrate, C. (2016), *Contabilitate și raportări financiare, individuale și consolidate*, Polirom, Iași
7. Jianu, I., Jianu, I. (2012), "The told and retold story of Romanian accounting", *Accounting and Management Information Systems*, vol. 11, no. 3, pp.391-423
8. King, N., Beattie, A., Cristescu, A.-M., Weetman, P. (2001) "Developing accounting and audit in a transition economy: the Romanian experience", *European Accounting Review*, vol. 10, no. 1: 149-171
9. Săcărin, M., Bunea, Ș., Gîrbină, M. M. (2013), " Perceptions of accounting professionals on IFRS application at the individual financial statements:evidence from Romania", *Accounting and Management Information Systems*, vol. 12, no. 3, pp. 405–423



## BALANCE SHEET METHOD OF ACCOUNTING AND ENERGY CONSERVATION LAW

*LUCHKO Mykhailo, PhD., Prof., Ternopil National Economic University, Ukraine*  
[m\\_luchko@ukr.net](mailto:m_luchko@ukr.net)

***Abstract.** The laws of economics were considered by scientists in the dialectic for centuries. During its formation there were a lot of orthodox scientific schools united by a common idea concerning the development and models of operation. For a long time economists all over the world worked hard to understand the patterns of economic and social processes, derive and explain the economic laws using knowledge and experience acquired by men.*

*The aim of the article is to explore the possibilities of application methods used in the knowledge of the natural sciences to economic doctrines that are suitable to explain the essence of accounting. The task of the study is to develop a method of practical application of the methods of physics to the study of economics, identifying the relationship between conceptual apparatus of accounting and physics.*

**Keywords:** econophysics, balance method, accounting, modeling.

**JEL:** M 41

**Introduction.** The basic categories of physics and economics are analyzed. The study is conducted by studying the law of energy conservation and balance method, the basic common and different features between economic and physical conceptual apparatus are determined.

**Body of scientific paper.** We know that most economic formulations, axioms, judgments and categories including such as work, money, prices, finance, income are a type of formalized, probabilistic and common, those which are clearly called similar that resist direct, accurate, correct, single, their unambiguous interpretation. This, in our opinion, however, does not take away their meaning and does not prevent their common use. Economic laws or patterns of a particular period in the development and historical hierarchy of a certain country, are primarily qualitative in nature and are treated fairly general. We believe that the use of theoretical positions of economics which it achieved during the evolutionary development of productive forces and production relations, in reality is associated with a number of difficulties and requires professionalism. Therefore, here all means are suitable, if you like – available elements of physics, chemistry, astronomy, and other sciences and certainly in-depth knowledge and practices. Full economy is not easy to comprehend even with the help of economics, but avoiding obviously deceptive, false, distorted ideas, obvious inaccuracies is possible and necessary. For this reason at least you should not take apparent at first sight for the final truth; we must deeply understand the character and nature of events [5].

Until recently, the economy was attributed only to the social sciences, as people who take a direct part in it have an obvious impact on the majority of its processes. To solve them you need verbal description or simple math skills. And taking into account individual factors, some natural sciences can also be attributed to the category of “social sciences” because personnel have the same effect on the pace of public life. Meanwhile logic arising in natural sciences can be clarified by words as well as can be presented using formulas. In consequence of these observations there were many issues about economic facts, their interpretation and methods of investigation. With the pace of scientific schools’ development and the formation of scientific thought the need of motivation and high-quality advice for processes and principles only intensified and that is the foundation of the economy. Accepted available methods of research of scientific thought did not give such confidence and validity, so scientists began looking for modern approaches to work up the economy and its problems. Formation of new doctrines and strategies that would allow answering to the requests and solving economic problems allowed spilling to new research directions and trends.

I would like to join the scientific opinions of Professor R. Haylbroner: “Economists are the first to agree that we should not wait for forecasts from their subject that would in any way approach by their accuracy to those that are provided by technical science, medicine or astronomy



...Moreover, functions that describe economic behaviour, as opposed to those that describe the “behaviour” of stars or particles bear the imprint of the expression of will or the interpretation. It is connected with this uncertainty of all social theories; because change of expectations under the influence of signals that are registered nowhere except in the head of the economic agent, it can even change the sign of behavioral functions to the opposite” [4, 5].

So, the economy in its present explanation is, on the one hand, the science of numbers, calculation, computation, numerical indicators that are defined with varying degrees of authenticity, on the other hand, the science of hypotheses, judgments, the suspicion assumptions, hypothetical views, opinions, statements. Hence, it is difficult to attribute to the exact sciences and wait for return relevant results.

For the first time econophysics as a science was introduced in scientific literature in the mid-90s of the twentieth century by the American physicist H. Eugene Stanley. Econophysics is a science that applies the methodology of the research of physical phenomena to the analysis of the economy and economic processes. A wide use of the term “econophysics” acquired in 1997 after the symposium organized by Imre Kondor and János Kertész, held in Budapest. The development of such trend is associated with the physicists coming to the science who proposed a new approach to solving economic issues.

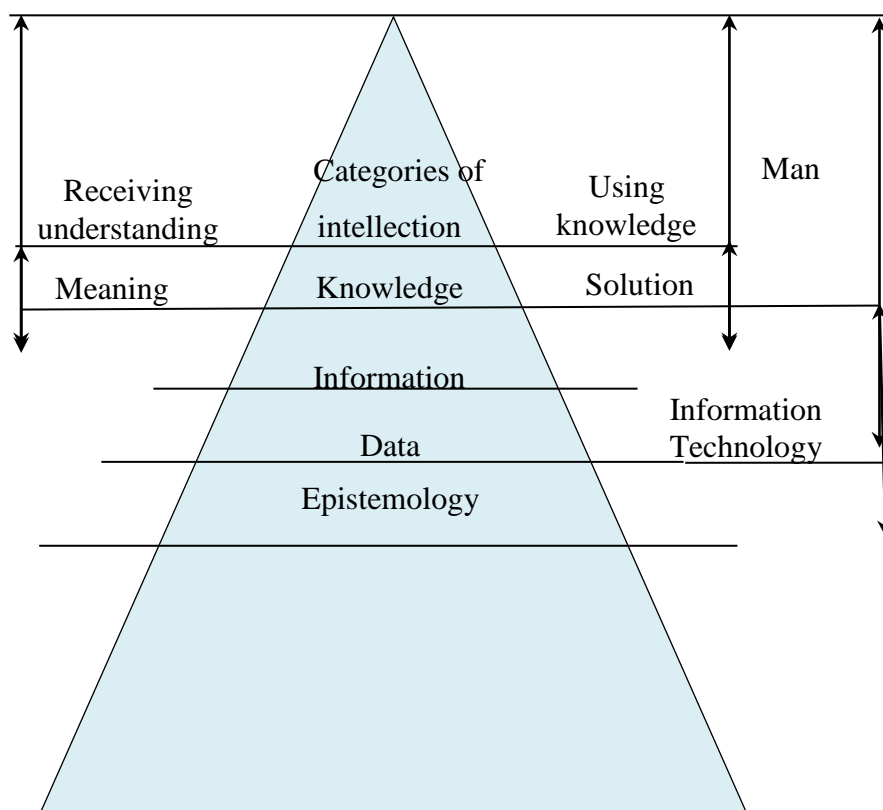
As we already mentioned above, the basis of the conceptual apparatus of economics was a verbal method and not physical and mathematical models. Let us try to give economic laws a formalized form. To do this, we apply the categories of physics compared to the supporting categories of the economy. The results of the research will be arranged in table 1. Primary categories of physics – mass, path and time are compared with such economic categories as: the cost in monetary expression, quantity of products in physical units and time. With their help we will obtain secondary categories without the necessity of their proof.

**Table 1. Certain categories of physics and economics**

<i>Supporting indicators of physical research</i>	<i>Supporting indicators of economic research</i>	<i>Calculated indicators</i>
Mass of the physical body – $m$	The cost in monetary expression – $K$	Speed: $v=S/t$
Path – $S$		Acceleration: $a=v/t$
Time – $t$	Quantity of products in physical units – $N$	Productivity: $P=K/t$
	Time – $t$	Economic acceleration: $R=P/t$
		Price: $K/N$

As you can see from Table 1, the quantitative categories are in the economy, which means that you need to use certain indexes for their transfer into the physical formalized shape. The use of formalized conceptual apparatus will radically change the process of modeling of economic laws and systems, introduce the use of new approaches to the economic modeling course.

Even from the beginning of existence of human civilization management is always associated with human knowledge. Man creates knowledge, controls them, uses them and transfers into the future. Knowledge management is a certain scientific research in the sciences about management that are closely related to the computer science and the theory of artificial intelligence (Figure 1).



**Figure 1. The theory of knowledge during the process of creation and use of human knowledge**

Undoubtedly accounting as an independent economic science is practical social human activity. It collects, classifies and groups the facts of economic activity, and therefore is an information base that is used to run the business. First and foremost, today accounting is a complex set of knowledge, intelligence and human consciousness system of measuring, recording, collecting, processing, analyzing and presenting data on assets, capital and liabilities of the enterprise under the influence of economic events [2, p. 21].

Analyzing the above, notes that accounting as a management function is primarily a man's knowledge. Knowledge of technical and managerial personnel, governing management about the state and behavior of assets, capital and liabilities under the influence of economic developments at all levels of the hierarchy of the enterprise. It is impossible not to identify the business processes as objects of accounting, namely: the process of creating the entity, the process of its activities (procurement, production and sales) and the process of termination of its activities as an entity. Economic events that affect the state and behavior of assets, capital and liabilities occur exactly during these processes.

Information hierarchy of the state and behavior of assets, capital and liabilities of the enterprise – data, information, human knowledge and management process is formed on the basis of this knowledge influenced by economic developments. In addition, each level adds some features to the previous level and based on it

Information hierarchy of the state and behavior of assets, capital and liabilities of the enterprise – data, information, the human knowledge, management process are formed on the basis of this knowledge influenced by economic developments. In addition, each level adds some features to the previous level and based on it.

The majority of scientists and economists argue that the problems caused by certain processes can effectively decide if the time they predict. Forecasting is a management function that provides economic society. Accounting process and its organization is one of the most important tools.

At first glance, the accounting has nothing to do with the natural sciences, particularly physics, but if you examine the issue in a broader sense, we can see that accounting system basically has the same background as the physical processes occurring in nature every day. Explanation for this may serve as one of the fundamental laws of physics – the law of energy conservation. Its meaning is that energy is stored in a closed system that is converted from one form to another, but does not disappear. Full mechanical energy stored in the system equals the sum of the potential and kinetic energy. It can be displayed using the following formula:

$$E = E_{poten.} + E_{kin.} \quad (1)$$

where E – complete energy;  $E_{poten.}$  – potential energy;  $E_{kin.}$  – kinetic energy.

The same law can be displayed as follows:

$$E_{poten.} + E_{kin.} = const$$

Try to move the principle of operation of this law to the level of accounting. Economic activity for each enterprise is a continuous process in which assets and capital are moving from one form to another.

This may be simply reflected by the general known formula of capital circulation:

$$M - G - M' \quad (3)$$

Capital cycle is the movement of industrial capital in production sphere and circulation, during which it gets three functional forms (monetary, productive, commodity) and passes through three stages (exchange – production – exchange). The movement of industrial capital is expressed in the formula: the goods obtained by circulation of capital are different from the goods purchased at the first stage by quality, shape and higher cost.

Continuity of circulation provides that the capital without delay moves from one functional form to another and simultaneously exists in all three forms. Continuous repetition of the cycle of capital forms turnover of capital.

This means that the assets in the manufacturing process provide capital appreciation while maintaining their value in a newly created product. Regarding the accounting as management function, we can see that the basis of its construction serves this same closed system in the light of reflection of economic operations by double entry on the accounts and summary of information with using the balance sheet method.

It is known that the balance method has two variations. One of them is balance sheet method that allows observing the change in the effective rate by identifying and considering the influence of the latter factor. This method is the most leading of levers that used in the planning of the enterprise activity, as it allows to operate not only financial performance and assess their dynamics, but also carry out the same analytical procedures with the indicators in natural its expression.

The balance method is used in accounting in practice in Ukraine to display summary information on accounts of accounting and in financial reporting.

The following algorithm is used in determining the final result for the reporting period on an active account:

1) facts of business operations are registered for a month by debit and credit of such account;

2) at the end of the reporting period summarize the debit and credit of active accounts;

3) then the balance at the end of the reporting period is defined on the respective active account. The balance on this account is determined as follows: turnover on debit are added to the balance at the beginning of the period on account that are analyzed, and credit turnovers are deducted. The process for determining the final balance (balance) during the reporting period on a single active account can be displayed using the following formula:

$$B_{end.as.} = B_{beg.as.} + T_{deb.} - T_{cr.} \quad (4)$$

Such algorithm is used for calculating the final balance on the passive account. The only difference is that credit turnovers are added to the initial balance on the passive account ( $B_{cr.}$ ) and debit turnovers are deducted. This algorithm is reflected in the following form:

$$B_{end.pas.} = B_{cr. beg.} + T_{cr.} - T_{deb.} \quad (5)$$

According to the results of the conducted calculations on active and passive accounts is balance sheet over a period, where there is a basic rule of balance, such as enterprise assets equal to passives of the enterprise.

The same pattern is observed in one of five main annual financial report forms, such as Form №1 “Balance” (“Statement on Financial Position”). This form of reporting is a document of tabular form, which consists of two parts. The first of which contains information about the assets of the enterprise – “Assets”, which consists of the following sections:

1. Non-current assets.
2. Current assets.
3. Non-current assets kept for sale and disposal groups.

Equity capital and sources of its formation, liabilities and other passives are displayed in the passive part. Information on passives in this reporting form is grouped into the following sections:

1. Equity capital.
2. Long-term obligations and provision.
3. Current liabilities and provision.
4. Liabilities associated with non-current assets held for sale and disposal groups.

Such distribution allows forming a clear picture of the company's resources and shows the consistency and continuity of the movement of enterprise resources in a closed system just like the energy that drives the physical processes in everyday life.

To summarize our ongoing work, we use the Table 2.

The main differences of balance sheet method from the law of energy conservation is that energy is constant in a closed system, i.e. constant, and we cannot directly observe the process of flow or the creation of new energy in a confined space. As for accounting, we can refine the process for new resources and their disposal. This gives us an opportunity to observe the continuity of the accounting process and its isolation, despite the fact that there are constant changes of resources in this system.

**Table 2. Comparative analysis of the balance sheet method and energy conservation law**

<b>Main indicators</b>	
Balance sheet method (active account): - Balance at the beginning – <i>Bbegin.</i> - Revenues – <i>Tcr.</i> - Disposals – <i>Tdeb.</i> Balance at the end – <i>B end</i>	Energy conservation law: - Complete energy – <i>E</i> - Potential energy – <i>Epoten.</i> - Kinetic energy – <i>Ekin.</i>
- $Bbegin. + Tdeb. = Bend + Tcr.$	$E_{poten} + E_{kin} = const$
Balance sheet method (passive account): - Balance at the beginning – <i>Bbegin.</i> - Revenues – <i>Tcr.</i> - Disposals – <i>Tdeb.</i> - Balance at the end – <i>B end</i>	Energy conservation law: - Complete energy – <i>E</i> - Potential energy – <i>Epoten.</i> - Kinetic energy – <i>Ekin.</i>
$Bbegin. + Tdeb. = Bend + Tcr.$	$E_{poten} + E_{kin} = const$

The above comparative analysis made it possible to conduct scientific exploration of opportunities for using the methods of physical research inherent to the law of energy conservation of development and substantiation of theoretical positions of accounting, as functions of management and economic science. We have the opinion that the accounting is economic science as a field of knowledge and practical human activity (profession).

**Conclusion of scientific paper.** It is doubtless that there is an approach that anyone who starts to study accounting or deepen their knowledge in it; you must understand that we cannot demand or expect from this science what it cannot give in principle, because of its nature.

Accounting as a science and the field of practical human activity gets new impetus for working out their theoretical foundations and applied conditions for use in the process of social development. Its content is determined in the light of the challenges that are before it, and the functions that it performs.

Econophysics as a doctrine is one of the promising areas of economic development and economic modeling of business processes today. It is necessary to coordinate the basic concepts and categories of physics and economics for the effective use of this science.

You can also notice that econophysics impact on the functioning of the economy and its processes are quite positive, because its use enables us to explore more precisely all economic processes, to conduct qualitative economic analysis of the enterprise activity.

As seen from the above, the balance sheet method in theoretical terms complies with the law of energy conservation. Therefore, in our opinion, implementation and development of this area of science as econophysics will be able to improve and enhance the theoretical basis of accounting.

#### Bibliography of scientific paper

1. Dubovikov, M.M. Econophysics and analysis of financial time series / M.M. Dubovikov, N.V. Starchenko // “Econophysics. Modern physics in search of an economic theory”/ Ed. V. V. Kharitonov and A. A. Yezhov. – Moscow: MIFI, 2007.
2. Luchko, M.R. Uncertainty and probability of business operations: to the question of accounting. – Scientific and practical publication “Independent auditor”, No. 5 (III), 2013, pp.15–23.
3. Luchko, M.R. Question of consolidated financial statements in the context of the accounting reform in Ukraine. – Journal “Finance of Ukraine”, No 8. – 2006. – pp. 75–83.
4. Raizberg, B.A. Economics of words, numbers, reasoning and opinions / B.A. Raizberg. – [Electronic resource]. – Available at:[http://www.elitarium.ru/jekonomika\\_slov\\_chisel\\_rassuzhdenij\\_mnenij/](http://www.elitarium.ru/jekonomika_slov_chisel_rassuzhdenij_mnenij/)
5. Heilbroner, R.L. Philosophers from this world. Great economic thinkers: their life, era and ideas / R.L. Heilbroner. – [Electronic resource]. – Available at: [http://www.ereading.club/bookreader.php/149225/Haylbroner\\_Filosofy\\_ot\\_mira\\_sego.html](http://www.ereading.club/bookreader.php/149225/Haylbroner_Filosofy_ot_mira_sego.html)
6. Luchko, M.R. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation : monograph / Under the guidance of Doctor of Economics, Professor Mykhailo Luchko //. – Ternopil: TNEU, 2017. – 243pages.
7. John, J. Murphy Technical Analysis of the Futures Markets: A Comprehensive Guide to Trading Methods and Applications / New York Institute of Finance. – A Prentice – Hall Company, 1999
8. Mantegna, R. N. and Stanley H. E.: *Scaling Behaviour in the Dynamics of an Economic Index*. In: *Nature*. Band 376, 1995, p. 46–49.
9. Bachelier, L. *Theory of Speculation* (Translation of 1900 French edn) / P.H. Cootner (Ed.) // The Random Character of Stock Market Prices, The MIT Press, Cambridge. 1964. pp. 17–78.



**INTERDEPENDENCE ACCOUNTING POLICIES AND ENVIRONMENTAL  
ASPECTS OF ACTIVITY ENTERPRISE  
ВЗАИМОУСЛОВЛЕННОСТЬ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ И ЭКОЛОГИЧЕСКИХ  
АСПЕКТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

*MASKO Ludmila, PhD ., Associate Professor, Polotsk State University Novopolotsk, Belarus*  
[ludamasko@mail.ru](mailto:ludamasko@mail.ru)

***Abstract.** Currently, the conditions of management are aimed at preserving and protecting the environment, which justifies the requirements for improving the quality of the accounting policies of the organization. The necessity to supplement the accounting policy in the interdependence of the environmental aspects of business organization. The effect of the accounting policy on the completeness and quality of information, considered the practical importance of the improvement of its formation.*

***Key words:** accounting policies; environmental aspects; accounting; environmental assets; environmental liabilities.*

***Аннотация.** В настоящее время условия хозяйствования нацелены на сохранение и охрану окружающей среды, что обосновывает требования к повышению качества учетной политики организации. Установлена необходимость дополнения учетной политики во взаимозависимости с экологическими аспектами предпринимательской деятельности организации. Выявлено влияние учетной политики на полноту и качество информации, рассмотрена практическая значимость совершенствования ее формирования.*

**Ключевые слова:** учетная политика; экологические аспекты; бухгалтерский учет; экологические активы; экологические обязательства.

**JEL: M 41**

**Introduction.** Contemporary business conditions are aimed at preserving and protecting the environment, which justifies the requirements for improving the quality of the company's accounting policies, which is the basis for building its accounting system. The chosen accounting methods and methods of evaluation largely determine the economic efficiency of the business entity. The National Accounting and Reporting Standard "Accounting policy of the organization, changes in accounting estimates, errors" approved in the Republic of Belarus defines the accounting rules for assets, liabilities, equity, income, expenses when changes in accounting policies, changes in accounting estimates, correction of errors and disclosure Information about them in the financial statements of organizations [1]. However, with existing approaches to the formation of the accounting policy of the organization, it is extremely difficult to obtain timely, necessary, complete and reliable accounting information on the environmental aspects of its activities. The absence of such data negatively characterizes the social responsibility of business entities, does not contribute to the ecologization of production and its indicators, reduces the practical importance of accounting information, makes it difficult to make timely management decisions.

**Main part.** Accounting is an information base that allows to determine the effectiveness, expediency of the functioning of each individual organization and the effectiveness of ongoing reforms in the country. In connection with the interest of a wide range of users to information on the aspects of environmental protection and nature management, substantial refinement of the composition and content of the submitted data is required. Aspects of reforming the accounting and reporting forms of the organization with the purpose of generating information on current environmental activities and environmental measures are considered by many foreign scientists. Domestic and foreign authors pay attention to reforming the system for collecting and presenting data on environmental activities in accordance with current trends of formation.

Scientists V.F. Paly and V.V. Paly, T.N. Cheprakova; E.M. Aligadjieva; A.V. Zotov, K.S. Saenko, V.G. Shirobokov, Y. V. Altukhova pay special attention to the improvement of the accounting system of environmental indicators.

Special attention to the social orientation of accounting in their work is paid to Y.V. Sokolov and V.Y. Sokolov, thus marking the "expansion of the boundaries of traditional accounting" [2, p. 269].

As M.U. Medvedev "The accounting policy of the organization should ensure the rational conduct of accounting based on the conditions of economic activity ..." [3, p. 44].

E.K. Murueva emphasizes that "... it is not enough just to make small adjustments to accounting policies and reporting forms - a set of measures is needed to change the philosophy of business and management ...with this approach, environmental accounting data from various forms of reporting and accounting registers will become an integral element of the enterprise's management activity, the initial basis for identifying internal reserves, making decisions aimed at reducing harmful impact, and determining and improving the efficiency of environmental costs incurred " [4, p. 185].

It should be noted that the subjects of management of the Republic of Belarus within the framework of the main activity can carry out nature management and nature protection activities (current environmental protection activities, nature protection measures).In this regard, it is important to emphasize that in the Republic of Belarus, Order No. 194 of the Ministry of Natural Resources and Environmental Protection dated 21.08.1997 was approved and acted until 14.12.2013."Classifier of environmental protection activities and environmental protection costs (CEPA)."Its structure and content took into account the recommendations of the Conference of European Statisticians presented in the Unified European Standard Statistical Classification of Environmental Objects and Expenditures for Environmental Protection (Paris, 13-17 June 1994, CES / 822). According to the CEPA, environmental activities were an integral and isolated part of the economic activities of the society, which is aimed at solving environmental protection problems.In the classifier, the forms of nature protection activity were set, their definitions were given and the "Main types and groups of environmental expenditures" were approved.

In our opinion, the absence at the present time of a normative legal act systematically classifying types of environmental protection activities and environmental protection costs is a significant drawback.We can, based on normative acts, define and classify their species only indirectly, based on the meaning of the provisions of regulatory legal acts that use the concept of "environmental protection".This, in turn, may lead to a lack or lack of necessary data on specific positions, and information provided to a wide range of users will be "general" in nature conservation and environmental management.

So, as a result of the implementation of nature management and environmental protection, new objects - environmental assets and environmental liabilities - appear in the practice of domestic accounting. Guided by the National Strategy for Sustainable Social and Economic Development of the Republic of Belarus for the period until 2020 with the aim of balancing socially-oriented, economically effective and ecologically-defensive development of the country, meeting the necessary needs of present and future generations, we believe that at present there is a need to reform accounting, forms of accounting and statistical reporting.

As a result of the study of the current state of accounting and analytical support of environmental protection activity, it has been established that both foreign and domestic authors emphasize its imperfection in their works.

In our opinion, the lack of accounting data on the environmental performance of the organization adversely affects the environmentalization of micro- and macroeconomic indicators.We believe that we should pay special attention to the extent to which regulatory legal acts regulate the accounting and analytical provision of environmental protection of organizations of the Republic of Belarus.

The results of the conducted research allow to draw a conclusion that business entities do not form the necessary information on environmental protection in the account, since this

requirement is not fixed by law. As we have established, accounting and analytical support of environmental activities of domestic organizations are inherent in the following shortcomings:

- forms of nature protection activities are not provided with legislative relevant analytical features of the grouping of data in the system of accounting accounts, for which it would be possible to form indicators for various areas of environmental protection;
- identification of information on environmental protection in the accounting system is not carried out in the required detailed form and therefore does not correspond to modern needs in it;
- the accounting system does not provide for the form of registers in which it is possible to generate data on various areas of environmental protection, which is a consequence of their absence in a detailed form in the accounts of accounting;
- there are no separate forms of accounting and statistical reporting that display data on environmental activities of business entities, which deprives necessary and useful information for users making decisions on sustainable development of the economy.

In our opinion, the further preservation of such an approach to the reflection of environmental information in the accounting system and reporting forms does not allow to fully implement the provisions of the National Strategy for Sustainable Social and Economic Development of the Republic of Belarus for the period until 2020, and also ensure the practice of economic activities of organizations with accounting information, which contributes to the ecologization of production and rational nature management in order to ensure resource saving, preserve and improve the quality of the environment, and improve the environmental efficiency of management decisions.

It should be noted that on June 20-22, 2012 in Rio de Janeiro hosted the United Nations Conference on Sustainable Development "Rio + 20", which discussed issues of economics and environmental protection, development of social responsibility and other "... a summit called Rio +20 became the largest forum in history under the auspices of the United Nations. " "The UN experts believe that the conference ... will be an important stage in the development and implementation of the goals and principles of sustainable development that will save the planet for future generations."

Therefore, in modern conditions of management, the need of users for eco-oriented data, formed in the system of accounts of accounting, reflected in the accounting and statistical reporting, increases. Such information will allow to increase the ecologization of micro- and macroeconomic indicators.

The results of this study substantiate the author's proposed system of accounts and sub-accounts of the analytical accounting system that will ensure the availability of data on the long-term and short-term environmental assets of the organization. The recommendations are presented in Table 1.

We believe that in *the reporting forms* of organizations the information on nature use and forms of nature protection activities must be reflected, which in turn will provide modern requirements for such data.

In its turn, a complete and reliable accounting information on assets and liabilities of an environmental nature is necessary for the effective implementation of economic activities based on the principles of environmental management. In this regard, it is necessary to take into account the environmental aspects of its entrepreneurial activities in forming the accounting policy of the organization.

**Table 1. Recommended system of accounts and sub-accounts of the analytical account of environmental assets of the organization**

Recommended system of accounts and sub-accounts of the analytical account of environmental assets of the organization		
<i>Long-term environmental assets of the organization</i>		
X	Synthetic account	
X/ X	Sub-account of the first order	Long-term environmental assets
X/ X/ X	Analytical account of the second order	By activity:
X/ X/ 1		• environment
X/ X/ 2		• environmental management (environmental measures)
X/ X/ X/ X	Analytical account of the third order	By the form of rights to environmental assets
X/ X/ X/ 1		• environmental assets on the property right
X/ X/ X/ 2		• environmental assets that do not belong on the property right
X/ X/ X/ X/ X	Analytical account of the fourth order	According to the material - are real grounds of environmental assets
X/ X/ X/ X/ 1		• environmental tangible assets
X/ X/ X/ X/ 2		• environmental intangible assets
<i>Short-term environmental assets of the organization</i>		
X	Synthetic account	
X/ X	Sub-account of the first order	Short-term environmental assets of the organization
X/ X/ X	Analytical account of the second order	By activity:
X/ X/ 1		• environment
X/ X/ 2		• current environmental activities
X/ X/ X/ X	Analytical account of the third order	By the type of short-term environmental assets

*Source: own development based on the study of special economic literature.*

Thus, according to the scheme of our proposed areas for improving the accounting and analytical support of organizations of the Republic of Belarus [5, p. 67], it is advisable to supplement the accounting policy with the aspects (Table 2) related to the reflection of environmental assets and liabilities of nature use and environmental activities in the accounting system.

**Table 2. Suggested additions to aspects of the "Accounting Policy" of the organization**

Accounting policy of the organization	The proposed additions to the organization and reflection in the system of <i>accounting for environmental assets and liabilities</i> of nature use and environmental protection
<i>Organizational and technical aspect</i>	Analytical accounting of long-term <i>environmental assets</i> in <i>fixed assets</i> is maintained in inventory cards supplemented by information on the type of activity: <ul style="list-style-type: none"> <li>• nature management;</li> <li>• nature protection activities (nature protection measures).</li> </ul>

Accounting policy of the organization	The proposed additions to the organization and reflection in the system of <i>accounting for environmental assets and liabilities</i> of nature use and environmental protection
	<p>Analytical accounting of long-term <i>environmental assets</i> in <i>intangible assets</i> is carried out in inventory cards, supplemented by information on the type of activity</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• nature management;</li> <li>• nature protection activities (nature protection measures).</li> </ul> <p>• Analytical accounting of short-term <i>environmental assets</i> is maintained in registers supplemented by information on the type of activity:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• nature management;</li> <li>• current environmental activities</li> </ul> <p>The working chart of the accounts of the organization is supplemented with subaccounts and a system of analytical accounts that will allow to generate the necessary data on <i>environmental assets and liabilities</i> of nature use and nature protection activity</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A change in the name of the synthetic account 02 "Depreciation of fixed assets" was proposed and the system of subaccounts to was added: 02 "Depreciation and impairment of fixed assets"</li> <li>• 02.1. "Amortization of environmental assets of environmental activities";</li> <li>• 02.2. "Impairment of environmental assets of environmental activities";</li> <li>02.3. "Degradation of environmental assets of nature management" A change in the name of the synthetic account 05</li> <li>• "Amortization of intangible assets" and supplemented the system of sub-accounts to it: 05 "Amortization and impairment of intangible assets"</li> <li>• 05.2.1. "Amortization of intangible assets of nature use";</li> <li>• 05.2.2. "Amortization of intangible assets of nature protection activity";</li> <li>• 05.2.3. "Impairment of Environmental Assets of Environmental Activities"</li> </ul>
<i>Methodical aspect</i>	<p>Separate accounting of business transactions with <i>environmental assets and obligations</i> of nature use and environmental protection (current and environmental measures)</p> <p>Conduct annual testing of <i>environmental assets of environmental activities</i> in the structure of fixed assets for possible impairment, with the results reflected in the annual accounts</p> <p>Определять амортизируемую стоимость экологических активов природоохранной деятельности в составе основных средств за вычетом ликвидационной стоимости и сумм обесценения</p> <p>Determine the depreciable value of <i>environmental assets of environmental activities</i> in <i>fixed assets</i> minus the residual value and amounts of impairment</p> <p>To monitor the possible degradation of <i>environmental assets</i> of nature management in <i>fixed assets</i> and the results should be reflected annually in annual reports in accordance with legislation</p> <p>Determine the depreciable value of <i>environmental assets of environmental activities</i> in intangible assets, after deduction liquidation value and amounts of impairment</p> <p>To produce an accrue of amortization of <i>environmental assets of nature protection activity</i> in intangible assets by a linear method</p>

*Source: own development based on the study of special economic literature.*



**Conclusion.** The proposed additions to the accounting policy will allow obtaining timely, necessary, complete and reliable information for the purposes of managing and making timely decisions on environmental protection and rational use of natural resources, will contribute to increasing the environmentalization of micro- and macroeconomic indicators presented by business entities in the forms of accounting (financial) reporting.

#### Literature

1. Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 10 дек. 2013 г., № 80
2. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета : учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Магистр, 2009. — 287 с.
3. Медведев, М.Ю. Теория бухгалтерского учета. М.: Омега – Л, 2007. – 418 с.
4. Муруева, Э.К. Экологические аспекты бухгалтерского учета: на примере лесного сектора экономики : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Э.К. Муруева. — СПб., 2007. — 211 л.
5. Масько, Л.В. Бухгалтерский учет и аудит экологических активов и обязательств / Л.В. Масько. – Новополоцк: ПГУ, 2015. – 224 с.

**УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА И ЕЕ РОЛЬ В ФОРМИРОВАНИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ  
ACCOUNTING POLICY AND ITS ROLE IN THE FORMATION OF THE COMPANIES  
FINANCIAL STATEMENTS**

*ЛЬВОВА Ирина, к.э.н., доцент, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Россия, [irinalvova@list.ru](mailto:irinalvova@list.ru)*

***Аннотация.** Статья посвящена учетной политике в области формирования бухгалтерской отчетности. Обращается внимание на то, что российские нормативно-правовые акты трактуют учетную политику как совокупность методов бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности). Процедура формирования учетной политики рассматривается как управленческое решение, способ воздействия на создание учетной и отчетной информации о результатах деятельности организации. Выделены элементы учетной политики в части формирования бухгалтерской отчетности и дана оценка действенности каждого из них.*

***Summary.** The article is devoted to accounting policies and its role in the formation of the financial statements. It draws attention to the fact that the Russian normative legal acts interpret accounting policies as a set of accounting methods (primary supervision, cost measurement, current grouping and final generalization of facts of economic activities). Procedure of accounting policies development is considered as an administrative decision, a way to influence the establishment of accounting and reporting information about the performance of the economic entity. Accounting policies elements are identified in terms of the formation of the financial reporting and assessing the effectiveness of each of them.*

***Ключевые слова:** учетная политика, управленческое решение, бухгалтерская отчетность.*

**JEL: M 41**

**Введение.** Понятие учетной политики организации за последние десятилетия стало привычным для российских организаций. Между тем, хорошее знакомство с ним еще не означает, что все проблемы учетной политики разрешены. По мере приближения к Международным стандартам финансовой отчетности (IAS/IFRS) российские бухгалтеры все более осознают, какими возможностями обладает учетная политика и каких усилий требует ее грамотное применение. Особенное значение учетная политика имеет для отчетности, как для завершающего этапа цикла учетных работ. На этом этапе наглядно проявляются элементы учетной политики в области текущего учета (документации, инвентаризации, оценки, калькуляции, счетов и счетных записей). Многие бухгалтеры полагают, что этого достаточно и рассматривают составление отчетности, как чисто техническую процедуру. Недооценка учетной политики в области бухгалтерской отчетности явилась побудительным мотивом для написания данной статьи.

**Учетная политика и бухгалтерская (финансовая) отчетность организации.** Термин «учетная политика» является буквальным переводом английского словосочетания «accounting policies». В Международных стандартах финансовой отчетности этот термин в настоящее время трактует МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерский оценках и ошибки» (введен в действие на территории РФ приказом Минфина РФ от 28.12.2015 г. №217н). Согласно МСФО учетная политика – это «конкретные принципы, основы, общепринятые условия, правила и практические подходы, применяемые организацией при подготовке и представлении финансовой отчетности» (п.5 МСФО (IAS) 8). Первое упоминание термина «учетная политика» в тексте российских нормативных документов относится к 1992 г, в 1994 г. была принята первая редакция специального нормативного документа — Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1/94 (приказ Минфина РФ от 28.07.1994 г. № 100). Комментируя это

документ А.С. Бакаев и Л.З. Шнейдман отметили особенности применения учетной политики российскими предприятиями. «Разработка и реализация учетной политики, — писали они, — связаны с *практическим осуществлением бухгалтерского учета на предприятии, или с его методом* (курсив мой. — И.Л.)» [1, 1995, с.7]. В первый российский стандарт в основу определения учетной политики было положено сочетание практического и методологического подходов. При этом в определении метода стандарт исходил из сложившегося к моменту его издания представления о методе бухгалтерского учета. Это представление, в частности, нашло отражение в наиболее авторитетных учебниках [1]. Первую редакцию ПБУ 1 «Учетная политика предприятия» от 1994 г. в 1998 г. сменила вторая — ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (приказ Минфина РФ от 9.12.1998 г. № 60н). В настоящее время действует третья редакция этого документа ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (приказ МФ РФ от 6.12.2008 г. № 106н). Надо отметить, что сформулированное в первой редакции ПБУ определение учетной политики оставалось практически неизменным и в его последующих версиях. «Под учетной политикой организации, читаем в ПБУ 1/2008 - понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности» (п.2).

С 1996 г. необходимость формирования учетной политики предписывается законодательными актами. В первом российском Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. №129-ФЗ было указано, что организация, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формирует свою учетную политику, исходя из структуры, отрасли и других особенностей деятельности (п. 3, ст. 5). В ныне действующем Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 6.12.2011 г. №402-ФЗ учетной политике посвящена отдельная статья. Согласно закону, экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами (п. 2, ст. 8).

К числу федеральных стандартов относится и само положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Указанный стандарт — сказано в его преамбуле — устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений). Филиалам и представительств иностранных организаций, находящиеся на территории Российской Федерации, допускается формировать учетную политику в соответствии с указанным стандартом либо исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если эти правила не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности.

Процедура формирования учетной политики является не такой простой, как может показаться на первый взгляд. Формируя учетную политику, главный бухгалтер в действительности становится активным участником управленческой деятельности организации. В этом контексте формирование учетной политики ранее не рассматривалось и, таким образом, недооценивалась возможность с помощью методов бухгалтерского учета управлять информацией о деятельности организации.

Надо отметить, что в управлении деятельность ассоциируется с принятием решений. В теории управления эту процедуру принято считать основой, главным звеном управленческой деятельности. Принятие решений как функция управления служит механизмом осуществления всех иных управленческих функций: планирования, контроля и регулирования, организационной работы, деловых контактов (обмена информацией) и стимулирования [2, 1998, с.19-24]. В каждой из них, функция управления реализуется при выборе варианта действий из множества альтернативных. При планировании, например, принимается решение о выборе целей и задач деятельности предприятия и способов их достижения.

Необходимость формирования учетной политики сблизила процесс установления правил бухгалтерского учета с процедурой принятия управленческих решений. Эта процедура предполагает использование двух известных подходов: нормативного и дескриптивного. В настоящее время преобладает нормативный подход, для которого характерны осознанность и рациональность решений. Основой принятия решений при этом подходе является последовательность стандартных действий (процессуальный инвариант). Обычная процедура принятия решений включает несколько этапов: определение проблемной ситуации; формулировка альтернатив; оценка альтернатив по системе сформулированных критериев и в соответствии с основными целями деятельности; выбор альтернативы; реализация принятого решения и контроль исполнения, оценка эффективности и коррекция решения [3, с.133-135]. В таблице 1 указанные этапы интерпретированы применительно к процедуре формирования учетной политики.

**Таблица 1. Этапы решений, связанных с формированием и изменением учетной политики, и их содержание**

<b>Этап</b>	<b>Содержание этапа</b>
<i>1. Определение проблемной ситуации</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• установление самого факта необходимости формирования учетной политики организации;</li> <li>• определение областей учета, для которых ее следует разработать (финансовый учет, налоговый учет, управленческий учет, учет по МСФО (IAS/IFRS));</li> <li>• характеристика особенностей учетной политики конкретного предприятия (установление объектов учета и учетной политики, определение организационно-технических аспектов учетной политики, форм и способов автоматизации учетных работ).</li> </ul>
<i>2. Анализ содержания проблемной ситуации</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• изучение возможных способов ведения учета по каждому объекту, предусмотренных нормативно-правовыми актами; выявление объектов и операций, в отношении которых отсутствуют нормативные предписания;</li> <li>• определение ограничений, в силу которых применение тех или иных способов учета невозможно или нежелательно (невозможность достоверного отражения фактов хозяйственной жизни в учете и отчетности, неоправданное повышение трудоемкости учета);</li> <li>• согласование учетной и финансовой политики в части стратегии управления финансовым положением и финансовыми результатами деятельности организации.</li> </ul>
<i>3. Формулировка альтернатив</i>	определение способов бухгалтерского учета, которые могут быть использованы предприятием для отражения каждого объекта; разработка соответствующих (новых) способов учета при отсутствии нормативных предписаний.
<i>4. Оценка альтернатив</i>	оценка альтернатив исходя из заданных критериев: возможности достоверного отражения фактов хозяйственной жизни; влияния на финансовое положение и финансовый результат организации; трудоемкости учета и других.
<i>5. Выбор альтернативы</i>	выбор способов бухгалтерского учета для каждого объекта по принципу максимальной полезности.
<i>6. Реализация принятого решения</i>	оформление учетной политики в виде приложения к приказу (распоряжению) по предприятию и утверждения ее в установленном порядке.
<i>7. Контроль исполнения, оценка эффективности, коррекция решения</i>	внутренний и внешний аудит учетной политики; оценка влияния учетной политики на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации, внесение изменений в учетную политику.

Рассмотренные в данном контексте этапы формирования учетной политики хорошо показывают, что она есть не что иное, как средство управления учетной информацией, а

бухгалтер является информационным менеджером. Создание информационной системы учета он начинает с определения области учета и учетных объектов, в отношении которых будет устанавливаться учетная политика. Далее изучаются возможные (допустимые нормативными документами) способы учета по каждому объекту и ограничения, связанные с их применением. Из этих способов выбираются приемлемые для организации или (при отсутствии таковых) разрабатываются соответствующие способы учета. После оценки альтернативных вариантов учета, исходя из заданных критериев для каждого объекта, выбирается соответствующий способ учетного отражения. Выбор осуществляется по принципу «максимальной полезности» или «максимального соответствия» способов учета заданным параметрам.

Избранные способы учета, как всякое другое управленческое решение утверждается приказом или распоряжением руководителя организации. Обоснованность и целесообразность выбора может быть предметом внутреннего и внешнего аудита. Имея в виду, что учетная политика способна воздействовать на показатели деятельности экономического субъекта, полезно оценить ее влияние на финансовое положение и финансовые результаты деятельности. Исходя из этого, учетная политика может быть скорректирована.

Искусство бухгалтера, формирующего учетную политику, состоит в том, чтобы создать модель учета хозяйственной деятельности организации, отвечающую задачам управления и привлечению инвестиций. М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера отмечают, что «отчетные показатели прибыли и финансового положения компании могут определяться самой учетной политикой в большей степени, чем результатом ее деятельности» [6, 1999, с.466].

Обычно применение учетной политики связывают с выбором вариантов оценки имущества и обязательств организации, счетов и счетных записей. Несмотря на то, что в тексте ПБУ 1/2008 в числе других методов учета указано итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности (баланс и отчетность), учетная политика в части бухгалтерской (финансовой) отчетности не является объектом равного с ними внимания. Между тем, именно отчетность служит средством доведения информации о результатах деятельности организации до внешних пользователей и от того, как эта информация будет представлена, зависят инвестиции, контракты и многое другое. Учетная политика в части отчетности должна быть ориентирована, главным образом, на внешних пользователей и их информационные потребности.

Согласно ныне действующему российскому закону «О бухгалтерском учете» бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений (ст.13, п.1). ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» разъясняет понятие достоверности. В тексте стандарта, прежде всего, указано, что достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99, п.6). Вместе с тем, ПБУ 4/99 содержит ряд допущений, когда отступления от правил возможны. Если при составлении бухгалтерской отчетности по установленным правилам выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении экономического субъекта, финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении, то согласно стандарту, в нее включаются соответствующие дополнительные показатели и пояснения. При этом следует иметь в виду, что показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в том случае, если они являются существенными и если без знания о них заинтересованные пользователи не смогут оценить финансовое положение организации или финансовые результаты ее деятельности (ПБУ 4/99, п. 11).



Допускается и иное. Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (ПБУ 4/99, п.6). К этому надо добавить, что приказ МФ РФ, регулирующий в настоящее время составление отчетности, дает право организации самостоятельно определять детализацию показателей по статьям отчетов, предусмотренных данным приказом. Если сами правила нормативных актов не позволяют сформировать полную и достоверную отчетность организации, в исключительных случаях (например, национализация имущества) может допущено отступление от них (ПБУ 4/99, п. 6).

Составляя отчетность, организация должна последовательно придерживаться принятых ею форм и содержания отчетных таблиц: бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к ним. Изменения отчетных форм и пояснений допускаются лишь в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности. При этом организация должна подтвердить обоснованность каждого вносимого изменения. Существенное изменение требуется раскрывать в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах вместе с указанием вызвавших его причин (ПБУ 4/99, п.9). В таблице 2 приведены элементы учетной политики, связанные с формированием бухгалтерской отчетности организации.

**Таблица 2. Элементы учетной политики, связанные с формированием бухгалтерской отчетности организации**

<b>Элементы учетной политики</b>	<b>Допустимые варианты учета</b>	<b>Нормативный документ</b>
<i>Детализация показателей по статьям отчетов, утвержденных Минфином РФ</i>	определяется экономическим субъектом	«Бухгалтерская отчетность организаций» ПБУ 4/99 (п. 6, п. 11); приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 г. № 66н (п.3)
<i>Оформление пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• в табличной форме;</li> <li>• в текстовой форме;</li> <li>• в табличной и текстовой форме.</li> </ul>	приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 г. № 66н (п.4)
<i>Содержание пояснений, оформленных в табличной форме</i>	определяется экономическим субъектом самостоятельно с учетом приложения № 3 к приказу Минфина РФ от 02.07.2010 г. №66н.	приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 г. № 66н (п.4)
<i>Формирование бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• по упрощенной системе;</li> <li>• по формам, установленным приказом Минфина РФ.</li> </ul>	приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 г. № 66н (п.6)

Комментируя данную таблицу, надо отметить, что с вступлением в силу действующих ныне нормативных документов Минфина РФ возросло значение пояснений к отчетности. Они призваны сообщать сведения, повышающие степень надежности отчетных показателей: объективность отражения фактов хозяйственной жизни, полноту информации и др. Организациям дано право оформлять пояснения в табличной и (или) текстовой форме, что означает три возможных формата пояснений: в табличной форме, в текстовой форме и в табличной и текстовой форме одновременно.

Что касается субъектов малого предпринимательства, то в настоящее время они получили право составлять бухгалтерскую отчетность в одном из двух форматов: по упрощенной системе или по формам, установленным приказ Минфина РФ. Принятое ими решение должно быть отражено в учетной политике.

**Заключение.** Возможности управления отчетностью с помощью учетной политики нельзя недооценивать:

- детализация показателей по статьям отчетов дает возможность дать больше информации в рамках рекомендованных отчетных форматов;
- сочетание табличной и текстовой форм пояснений позволяет дать комментарии к таблицам, способствующие их правильному пониманию;
- определяя самостоятельно содержание текстовых пояснений, организации получают возможность интерпретировать отчетные показатели;
- субъекты малого предпринимательства могут воспользоваться правом упростить формы и сократить содержание своей отчетности.

В совокупности использование этих возможностей способствует повышению доверия пользователей в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций.

#### **Библиография**

1. Бакаев А.С. Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия. 2-е изд., перераб. М.: Бухгалтерский учет, 1995.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. Пособие для вузов /пер. с англ. Н.Д. Эриашвили; Предисловие проф. П.с. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – м.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
3. Карпов А.В. Психология менеджмента: учеб. Пособие. М.: Гардарики, 2014.
4. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета. Учебник. 2-е изд. перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1999.
5. Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории. Учебное пособие. М.: «Экспертное бюро-М», 1997.
6. Мэтьюс М.Р. и Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник/Пер.с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.
7. Палий В.Ф. Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1983.

**ТЕОРИИ КАПИТАЛА И УЧЕТ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКОВ  
В КОНТЕКСТЕ МСФО 2  
THEORY OF CAPITAL AND ACCOUNTING OF SHARE-BASED PAYMENTS  
IN CONTEXT IFRS 2**

**GOLOCIALOVA Irina, PhD, Associate Professor, AESM, [monomah5@yandex.ru](mailto:monomah5@yandex.ru)  
ȚURCANU Viorel, Doctor Habilitatus, professor, AESM, [vturcanu@mail.ru](mailto:vturcanu@mail.ru)**

***Аннотация:** При модели экономики на базе ресурсов, усиливается значение капитала как источника формирующего непрерывный процесс деятельности организации, и поэтому ключевым моментом в части определения размера капитала обозначено распределение его прироста между держателями прав на пропорциональную долю этого дохода – собственниками финансового капитала и собственниками человеческого капитала. Результаты этого экономического события должны найти отражение в финансовой отчетности ее составителя, на базе методологически верного механизма бухгалтерского учета.*

*В данном исследовании рассматриваются некоторые аспекты вознаграждений собственников человеческого капитала (топ-менеджеры): приводится общая характеристика теорий капитала; раскрываются причины возникновения обязательств организации перед держателями прав и работниками; предложена модель бухгалтерского учета операций, связанных с вознаграждением работников на основе долевого инструмента в контексте применения МСФО.*

***Abstract:** The importance of capital as source of a continuous process of activity is only increased in the source economy. When determining the amount of capital distribution of the accretion to the capital between rights holders of financial and human capital is a key point. This is economy event should be reflected in financial reporting organization on the basis mechanism of accounting right of methodology.*

*In this research considers some aspects of payments holders of human capital: characterized theory of capital; disclosed causes a liability to the stockholders and employees; attained so as it reflects of current thinking on the mechanism accounting of operations those related with the share-based payments in context methodology of International Financial Reporting Standards (IFRS).*

**Ключевые слова:** обязательственное право, капитал, вознаграждение, долевой инструмент, механизм учета

**JEL:** M 41, A 11

**Введение.** В основу управления организацией положено отношение к капиталу как источнику формирующего непрерывный процесс деятельности. Но поскольку капитал является комплексным показателем экономических прав собственников, ключевым моментом в части определения размера капитала обозначено распределение его прироста между держателями прав на пропорциональную долю этого дохода – собственниками финансового капитала (акционерами) и собственниками человеческого капитала (менеджерами). Эта пропорциональная доля представляет собой вознаграждение за использование финансового капитала в виде дивидендов, за использование человеческого капитала – в виде вознаграждений на основе акций.

Известным фактом является то, что капитал исключительно экономическая категория и представление о нем меняется под воздействием модели экономического развития, находящее свое отображение в **теориях капитала**, которые и формируют понятие, экономическую сущность капитала и изучают вопрос его стоимостной оценки. Поскольку вознаграждение как учетная категория является обязательством, то необходимо через призму эволюции рынка труда и капитала **раскрыть причины его возникновения** перед такими кредиторами организации как представители коллектива: вкладчиками капитала, топ-менеджерами и работниками и выделить те обязательства, исполнение по которым влияет на структуру капитала. На базе теоретических исследований, а также в контексте применения МСФО, аккумулирующих современные тенденции методологии бухгалтерского учета

следует разработать механизм учета операций, связанных с вознаграждением работников, известного как вознаграждение на основе долевых инструментов.

**Основная часть.** Исторически сложилось так, что капитал является комплексным показателем экономических прав собственников, а прибыль – комплексный оценочный показатель эффективности менеджмента, управляющего этими экономическими правами. Хотя в системе бухгалтерского учета формируется информация, и исчисляются указанные комплексные показатели, подтверждающие достижение цели хозяйствующего субъекта, она заложена в формулы расчета прибыли. Права собственников организации многочисленны и разнообразны, но для бухгалтерского учета наибольший интерес представляют те из них, которые имеют отношение к распределению средств организации.

В этой ситуации возникает два вопроса тесно связанные с целями бухгалтерского учета: кто является получателем вознаграждения из чистой прибыли и как ее распределение в этом случае влияет на структуру капитала финансовой отчетности? Поскольку при начислении вознаграждения за счет распределения прибыли неотвратимо признание обязательства, необходимо для каждого отдельного случая объяснить его экономическую сущность. Вопрос экономической сущности обязательств достаточно подробно рассмотрен авторами в работе: [6, с. 146-178].

Известно, что причиной появления обязательства как экономической категории, является юридический акт, создающий абстрактного собственника – юридическое лицо (хозяйствующий субъект), имеющий длительное экономическое и юридическое существование. При определенных ситуациях на основе такого документа несколько лиц соглашаются объединить свои средства для того, чтобы извлекать доходы, которые впоследствии должны быть распределены между ними. Каждый из участников объединения вносит свою долю имущества, права на которое им гарантируется в виде паев или акций. Эта совокупность прав в отношении участников объединения (реальных физических лиц) образует **капитал хозяйствующего субъекта (абстрактного юридического лица)**.

В современном мире, формирующие обязанность исполнения по отношению к держателю, обязательственные права имеют большое значение, поскольку на их основе происходит не только начисление вознаграждения в виде дивидендов, но они дают своему держателю право участвовать в принятии решений, необходимых для эффективного функционирования юридического лица [3, с. 95-97].

Таким образом, элемент влияния (власти) добавляется к обязательственному праву **участников объединения, которые становятся кредиторами** юридического лица в суммах, пропорциональных вложенным каждым из них средствам и степенью влияния обозначенного юридическим договором объединения [3, с. 98]. Согласно некоторым договорам происходит объединение не имущества физических лиц, а – капиталов юридических лиц, при котором участники выражают интерес главным образом к деятельности объединения.

Итак, созданное юридическое лицо живет своей “самостоятельной жизнью”: приобретает имущество, производит продукцию, получает кредиты и отчуждает принадлежащие ему средства, и в этом процессе у него **появляется еще один кредитор – работники**. Обязательства юридического лица, возникающие из трудового договора, существенно отличаются от обязательств, возникающих из договора объединения для акционеров или держателей доли, хотя известные черты сходства между этими видами обязательств имеются.

В первую очередь участники объединения отличаются от работников тем, что им принадлежит капитал юридического лица и что они коллективно руководят им, находясь в равном положении друг к другу, тогда как работники, наоборот, находятся в его подчинении. Это отличие носит юридический характер. Второе и определяющее отличие носит экономический характер и заключается в следующем: труд как средство производства в процессе экономического оборота направлен на создание той части ценностей, которая предназначена для непосредственного потребления обществом, в то время как другая часть

сохраняется, чтобы снова вернуться в сферу производства. Эта часть ценностей создается другим средством производства – капиталом и, как следствие способствует его приращению.

Следовательно, несмотря на то, что капитал юридического лица и труд работников трактуются как средства производства, они представляют собой различные и дополняющие друг друга экономические категории, что отражается в их праве на вознаграждение:

- ▶ так как труд является переменной составляющей средств производства и трансформируется в конкретные ценности только в момент их создания, то вознаграждение за него для юридического лица является расходом вычитаемого из получаемых им доходов от потребления ценностей обществом, и тем самым уменьшающим чистой прирост капитала;

- ▶ капитал как средство производства представляет собой постоянную составляющую и его эффективное использование приводит к приросту капитала. В этом случае вознаграждение вкладчиков юридического лица в виде дивидендов является вычетом из чистого прироста капитала – его распределением.

Однако со временем произошли изменения в корреляциях капитала и труда, и для того чтобы их понять необходимо остановиться на тех изменениях, которые произошли в отношении права собственности на капитал.

Если собственником капитала является реальное физическое лицо, то оно, как правило, вносит свой труд организатора, стимулируя, принадлежащие ему средства производства для эффективной деятельности его предприятия. Естественно, что его доходы создаются одновременно принадлежащим ему капиталом и выполняемой им работой организатора. Обязательства такого собственника перед работниками ограничиваются заработной платой, размеры которой определяются экономическими законами действующего рынка труда и капитала.

Однако, в организации, капитал которой принадлежит юридическому лицу – компании, все больше отдаляющейся от реальных лиц составляющих ее вкладчиков, происходят значительные изменения. Такое юридическое лицо представляет собой только абстракцию, которая поручает некоторым физическим лицам руководство организацией (менеджером становится лицо, назначенное собранием, на котором представлены собственники акций или паев). Тот факт, что абстракция является собственником капитала, никак не связана с выполнением ею экономических функций в качестве собственника хозяйствующего субъекта с его способностями, навыками, знаниями – человеческим капиталом. Именно человеческий капитал был и остается наиболее важным для деятельности любой организации, поскольку руководитель (менеджер) вносит в него “жизнь”, координирует все процессы и обеспечивает эффективность деятельности.

Таким образом, результаты деятельности менеджеров, под которыми сегодня понимают человеческий капитал, находится в зависимости от капитала юридического лица, современная трактовка которого – финансовый капитал, и наоборот, размер финансового капитала становится зависимым от человеческого капитала.

Выделение человеческого капитала как функции менеджмента обусловлено реальностями экономического развития в результате, которого произошло отделение собственности от управления. В следствии персонифицирования собственника финансового капитала (одно лицо), и управляющего собственностью (другое лицо), раздвоился капитал, образуемый из двух источников – со стороны собственников в качестве их вкладов, и со стороны управляющих, которые становятся наемными работниками капитала, призванные эффективно управлять организацией с целью приращения капитала. И если собственник финансового капитала участвует в распределении прироста капитала (прибыли) и получает вознаграждение в виде дивидендов, то и собственник человеческого капитала должен участвовать в этом процессе. Менеджмент придерживается широкого взгляда, подчеркивая важность учета долей в прибыли не только для акционеров, но и для других лиц.

Эффективность человеческого капитала менеджмента проявляется в максимизации прибыли отчетного периода, которая в результате качественного разделения капитала



количественно разделяется на дивиденды собственникам капитала, прибыль, которая направляется на поддержание непрерывности деятельности и вознаграждение управляющим в виде премии, опционов на покупку долей участия (акций).

Такая взаимосвязь и взаимозависимость финансового и человеческого капитала отвечает экономической трактовке капитала, возникшей в рамках американской школы теории учета (Ч. Шпруг). Модель Ч. Шпруг считается исходной точкой современной теории бухгалтерского учета [4, с. 185-200].

Согласно этой модели, *капитал* в общем смысле – *это то, что я стою* [4, с.196]. Расширим эту трактовку капитала, принимая во внимание ее изменение: финансовый капитал – это что стоят вкладчики (акционеры), прибыль – это что стоят менеджеры и собственно капитал вкладчиков. Эта экономическая трактовка получила дальнейшее развитие в двух интерпретациях: персоналистической школы, вторая – институалистской школы, расхождения которых связаны с позицией в отношении счетов «Капитал» и «Прибыль и убытки». Поскольку объектом исследований и разногласий этих научных направлений являлся капитал организации и его важный компонент – финансовый результат, приведем в таблице 1 обобщенную характеристику этих двух школ. Отметим, что школа персоналистов была ближе идеям Ч. Шпруг.

**Таблица 1. Систематизация понятия «капитал» в контексте эволюции экономических теорий**

<b>Критерии характеристики</b>	<b>Персоналисты</b>	<b>Институалисты</b>
Сторонники концепции баланса	статической	динамической
Цель учета	Определение финансового положения	Исчисление финансового результата
Основное равенство	Капитальное: Активы – Пассивы = Капитал	Балансовое: Активы = Пассивы + Капитал
Пассивы	Источники финансирования	Собственные средства организации и его кредиторская задолженность
<b>Собственный капитал</b>	<b>Задолженность организации перед собственниками</b>	<b>Собственный капитал организации</b>
<b>Прибыль (убытки)</b>	<b>Часть капитала, счет лишен самостоятельности, отражается на субсчете балансового счета «Капитал»</b>	<b>Центральное значение, отдельный счет</b>
<b>Дивиденды</b>	<b>Уменьшение капитала как выплаты по обязательственному праву на долю собственности</b>	<b>Расходы организации</b>
Модель оценки	Сторонники переоценки с ее отражением в составе капитала	Сторонники оценки по себестоимости
Взгляд на прибыль	Сторонники экономической прибыли	Сторонники бухгалтерской прибыли

*Источник: разработано авторами на базе [4].*

Экономический подход персоналистов и концепция поддержания размера финансового капитала, в соответствии с которой: прирост капитала (прибыль) представляет собой увеличение капитала на конец периода только после сохранения размера первоначального капитала (автор, Дж. Хикс) [1, с. 92-95], продолжили свое развитие и были положены в основу теоретических конструкций капитала в системе МСФО. Подробно этот вопрос рассмотрен в работе: [7, 114-116].

Известным фактом является то, что алгоритм расчета прибыли зависит от поставленных целей (экономических или бухгалтерских), но основополагающим подходом исчисления прибыли признана концепция поддержания капитала, отражающая все изменения произошедшие за период. Согласно этому подходу, принятому МСФО, формирующее капитал балансовое равенство трансформируется в следующее уравнение:

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Капитал на конец периода, где:}$$

$$\pm \text{Капитал на конец периода} = \text{Капитал начальный} \pm \text{Операционный финансовый результат} \\ \pm \text{Поправки поддержание капитал} - \text{Выплаты}$$

Особенно усилились дискуссии в части отражения в учете выплат из прироста капитала при возникновении операций, связанных с вознаграждением работников. Эти операции заключаются в том, что некоторым категориям работников, особенно руководителям высшего звена и директорам, предоставляется пакет долевых инструментов (акции организации или опционы на их получение) в качестве вознаграждения за труд. Такой компенсационный пакет предоставляется обычно за качественное корпоративное управление, что является современной тенденцией, подразумевающей внедрение долгосрочных программ участия руководителей организации в ее капитале для устранения конфликта экономических интересов и обеспечения согласованных управленческих действий между ними и акционерами. Одним из преимуществ такой формы вознаграждения за труд является позитивное воздействие на совокупный отток денежных средств организации, а недостатком – отсутствие достаточно надежной единой методики оценки опционов для достижения цели финансовой отчетности, несмотря на то, что в целом соблюдается правило оценки по справедливой стоимости [2, с. 2407-2411].

Однако с появлением новых видов ценных бумаг – комбинированных финансовых инструментов дающих право выбора вида вознаграждения менеджерами разрушается обычное представление о собственном капитале и кредиторской задолженности, так как на первоначальный момент идентификации их нельзя однозначно отнести ни к капиталу, ни к кредиторской задолженности. В этом контексте возникает проблема классификации финансовых инструментов (опционов, прав, варрантов) и их компонентов, в связи, с чем необходимо обратиться к широкому представлению капитала и рассматривать его в структуре всех участников имеющих различные права [5, с. 200-201]. Теории учета исследуют права, приоритеты и сокращение собственного капитала в контексте различий между собственным и заемным капиталом, что обычно сводится к трем моментам: *уровень приоритетности прав; степень определенности суммы, которая должна быть получена держателем ценной бумаги; дата получения платежа.*

В обычных условиях держатели долговых ценных бумаг имеют приоритет при получении периодического дохода и при погашении долга перед держателями обыкновенных акций, которые имеют остаточные права, то есть могут претендовать на активы после погашения организацией долга перед кредиторами. Если для заимодавцев сумма величина долга и срок погашения определен достаточно точно, то для акционеров организации ни сумма, ни сроки возмещения вложенного капитала неизвестны.

Именно этот подход положен в основу практики ведения финансовых операций по вознаграждениям менеджеров, согласно которой расчеты по вознаграждения производятся путем предоставления собственных долевых инструментов. Если согласно договорному соглашению организация выпускает фиксированное число собственных долевых инструментов (обыкновенных акций) в обмен на услугу, то такой договор является **долевым инструментом**. Если договор содержит обязательство организации выплатить денежные средства, то такой договор является обязательством, представляемым в отчетности по справедливой стоимости суммы погашения. Считаю уместным подчеркнуть на соответствие данного подхода общеэкономическому рассмотренному выше.

Базовым стандартом, регламентирующим порядок признания и отражения в отчетности операций по расчетам с работниками, путем предоставления вознаграждения в виде долевых инструментов является **IFRS 2 “Выплаты, основанные на акциях”**. Для того, чтобы лучше понять сущность используемых в данной работе терминов, приведем некоторые определения, содержащиеся в данном стандарте:

✓ долевой инструмент – это договор, который подтверждает право на остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств.

✓ опцион на акции – это договор, который предоставляет его владельцу право, а не обязанность, подписаться на акции организации по фиксированной цене или определяемой цене в течение определенного периода времени.

✓ сделка с выплатами, основанными на акциях, расчет по которой производится долевыми инструментами – это сделка, при которой организация получает товары или услуги в обмен на долевыми инструментами организации (включая акции и опционы на акции), путем принятия на себя обязательства перед их поставщиком в размере, зависящем от цены на акции или иных долевыми инструментами [8].

Однако при проведении некоторых операций по расчетам с работниками долевыми инструментами достаточно сложно определить, какая статья Отчета о финансовом положении будет подвергнута изменениям: обязательство перед работником или акционерный капитал. В этой ситуации составитель отчетности должен руководствоваться профессиональным суждением, сформированным не только в части положений базового стандарта, но и в части экономических теорий о сущности обязательств [5, с. 204-210].

Правила признания, используемые в **IFRS 2**, базируются на методе “даты оказания услуг”, то есть товары (услуги) приобретенные (полученные) отражаются в момент их фактического приобретения (получения). Обычно заключение сделки с выплатами, основанными на акциях, приводит к признанию расходов отчетного периода, за исключением случаев, когда эти выплаты могут быть отражены как активы. В стандарте подчеркивается, что, как правило, услуги не могут рассматриваться как активы, и, следовательно, начисление вознаграждения работнику за труд приводит к признанию расходов [8]. Выплата работнику на основе долевыми инструментами осуществляется только после наделения его правами, что происходит в момент выполнения оговоренных требований работодателя в отношении работника, к которым относятся:

1.непрекращение работы – от контрагента требуется прекращение работы в течение определенного срока (например, если работнику предоставляется опцион на акции с условием проработать в организации три года, наделение правами по предоставленному вознаграждению происходит через три года с момента предоставления, если работник все еще работает);

2.результативность – либо контрагент должен достичь личных целевых показателей либо сама организация должна добиться определенных целевых показателей с участием контрагента. Такими целевыми показателями являются: целевая прибыль или прибыль в расчете на акцию; цена на акцию; совокупная акционерная прибыль.

Согласно **IFRS 2** работниками организации является весь управленческий персонал – сотрудники, имеющие полномочия и несущие ответственность за планирование, руководство и контроль над деятельностью организации, включая членов Совета директоров, не являющихся сотрудниками организации. Практическая часть исследования заключается в установлении *механизма учета вознаграждений работников на основе прироста капитала*, которая представлена следующей иллюстрацией.

**Иллюстрация.** В январе 201N года топ-менеджерам компании предоставляется право выбора вознаграждения: 500 акций через год работы или сумма денежных средств, определенной на основе рыночной стоимости 420 акций на дату вступления прав в силу исполнения. Номинальная стоимость акций – 20 леев, справедливая стоимость на дату наделения правами – 35 леев. Однако, принимая во внимание ограничения обращения (нерыночные факторы) для варианта расчетами акциями их справедливая стоимость составляет 30 леев. Условием наделения правами является работа в течение года и если работник выберет вариант “расчет акциями”, он не должен продавать в течение трех лет. Расчет долевого компонента представлен в табличном формате (табл.2).

**Таблица 2. Определение стоимости долевого компонента**

Форма оплаты	Стоимость альтернатив		
	Рыночная стоимость акции, леев	Количество, ед.	Сумма, леев
Денежными средствами	35.00	420	14 700
Акциями предприятия	30.00	500	15 000
Разница (долевой компонент)	×	80	300

*Источник: разработано авторами*

Исходя из требований IFRS 2, представим в обобщенном виде учет операций при начислении вознаграждения работникам на основе долевых инструментов (табл. 3).

**Таблица 3. Модель отражения операции начисления вознаграждения на основе долевых инструментов**

Дата	Содержание операции	Корреспондирующие счета			
		Дебет	Сумма, леев	Кредит	Сумма, леев
0. 01 01N	Признаны расходы по вознаграждению долевыми инструментами	Текущие расходы будущих периодов	14 700	Обязательства персоналу по оплате труда	4 700
0. 01 01N	Признан долевой компонент вознаграждения	Текущие расходы будущих периодов	300	Эмиссионный доход/ Долевой компонент опциона	300

*Источник: разработано авторами*

В том случае, если работник выбирает форму оплаты денежными средствами, то операция по погашению задолженности перед работником относится к операционной деятельности и отражается в учете в установленном порядке. Другое дело, если выбрана форма расчетов долевыми инструментами – обыкновенными акциями компании.

**Таблица 4. Модель отражения операции расчетов по вознаграждениям на основе долевых инструментов**

Дата	Содержание операции	Вариант 1		Вариант 2	
		Корреспондирующие счета	Сумма, леев	Корреспондирующие счета	Сумма, леев
1.12 01N	Признаны расходы отчетного периода по вознаграждению работника	ДТ сч. Административные расходы ДТ сч. Финансовые расходы	14 700	ДТ сч. Финансовые расходы КТ сч. Текущие расходы будущих периодов	15 000
1.12 01N	Признаны расходы по операции с финансовым компонентом	ДТ сч. Финансовые расходы КТ сч. Текущие расходы будущих периодов	300	×	×
1.12 01N	Реклассификация обязательств перед работниками	×	×	ДТ сч. Обязательства персоналу по оплате труда КТ сч. Краткосрочные конвертируемые займы	14 700
1.12	Погашение задолженности перед работником	ДТ сч. Обязательства персоналу по оплате труда	14 700	ДТ сч. Краткосрочные конвертируемые займы	10 000

Дата	Содержание операции	Вариант 1		Вариант 2	
		Корреспондирующие счета	Сумма, леев	Корреспондирующие счета	Сумма, леев
01N		КТ сч. Текущие счета		КТ сч. Акционерный капитал	
1.12 01N	Отнесение разницы в стоимости акций на эмиссионный доход	×	×	ДТ сч. Краткосрочные конвертируемые займы КТ сч. Эмиссионный доход/Дополнительная эмиссия	4 700
1.12 01N	Закрытие субсчета долевого компонента	ДТ сч. Эмиссионный доход/Долевой компонент опциона КТ сч. Нераспределенная накопленная прибыль	300	ДТ сч. Эмиссионный доход/Долевой компонент опциона КТ сч. Эмиссионный доход/Дополнительная эмиссия	3 00

*Источник: разработано авторами*

В этом случае операция расчетов с работниками относится к финансовой деятельности, что потребует реклассификации ранее признанных обязательств перед работниками [5, с. 217-219]. С целью сравнения представим бухгалтерский учет операций расчетов с работниками согласно рекомендуемым вариантам IFRS 2 (табл. 4):

- ▶ исполнения вознаграждения денежными средствами (1 вариант);
- ▶ исполнения вознаграждения акциями компании (2 вариант).

**Заключение.** В связи с необходимостью эффективного управления организацией усиливается интерес к размеру капитала как источнику способствующего непрерывному процессу деятельности любой организации. Но поскольку капитал демонстрирует совокупность экономических прав собственников, ключевым моментом в части определения размера капитала является распределение его прироста между держателями прав на пропорциональную долю этого дохода – собственниками финансового капитала (акционерами) и собственниками человеческого капитала (менеджерами). Эта пропорциональная доля представляет собой вознаграждение за использование финансового капитала в виде дивидендов, за использование человеческого капитала в виде вознаграждений на основе акций.

В рамках исследования данного вопроса авторы **опирались на теории капитала** формирующих представление об экономической сущности капитала: теории персоналистов и концепции поддержания размера капитала. Поскольку капитал, по сути, представляет собой обязательственные права авторами через призму эволюции рынка труда и капитала **раскрыты причины возникновения обязательств** организации перед всеми представителями коллектива: вкладчиками капитала, топ-менеджерами и работниками. На базе теоретических исследований, а также в контексте применения МСФО, аккумулирующих современные тенденции методологии бухгалтерского учета предложена модель бухгалтерского учета операций, связанных с вознаграждением работников на основе долевых инструментов в сравнении двух рекомендуемых МСФО вариантов расчетов: акциями и денежными средствами. Эта часть работы представляет собой практический аспект исследования.

Однако, существует еще ряд проблем, связанных с операциями по вознаграждениям на основе долевых инструментов, среди которых разработка методики расчетов с бюджетом по подоходному налогу.



**Библиография**

1. Александер, Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике (пер. с англ.)/Д., Александер, А., Бриттон, Э., Йориссен. – М: Вершина, 2005. – 886 с.
2. Применение МСФО (Ernst&Young): в 5 ч./Пер. с англ. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008
3. Саватье, Р. Теория обязательств: практический и экономический очерк/Р., Саватье./пер. с фр. – Москва: Прогресс, 1972. – 440 с.
4. Соколов, Я. История бухгалтерского учета/Я., Соколов, В., Соколов. – М: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
5. Цуркану, В. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами: Учебно-практическое пособие (на сквозном примере)/В. Цуркану, И. Голочалова. Кишинэу: АСАР, 2014, 480 с.
6. Цуркану, В. Проблемы бухгалтерского учета обязательств: эволюция и современное состояние. В: Монографія «Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ», Том 3: «Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у ХХІ-му столітті»/В. Цуркану, И. Голочалова.– Житомир: ЖДТУ, 2015, 405 с
7. Цуркану, В. Концептуальные основы формирования баланса организации В: Монографія «Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та бенчмаркінгу»/В. Цуркану, И. Голочалова. – ВФЕУ, Житомир: «Рута», 2015, 405 с.
8. Международные стандарты финансовой отчетности (версия перевода на русский язык на 17.07. 2015) – Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartraport/>

**RECUNOAȘTEREA ȘI EVALUAREA PROVIZIOANELOR CONFORM  
IAS 37 „PROVIZIOANE, DATORII CONTINGENTE ȘI  
ACTIVE CONTINGENTE”  
THE RECOGNITION AND ASSESSMENT OF THE PROVISIONS UNDER THE TERMS  
OF IAS 37 „PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND  
CONTINGENT ASSETS”**

**GRABAROVSKI Ludmila, dr., conf.univ., ASEM, [lgrabarovski@gmail.com](mailto:lgrabarovski@gmail.com)**

***Rezumat.** Scopul principal al IAS 37 constă în stabilirea criteriilor pentru recunoașterea și evaluarea provizioanelor, datoriilor contingente și activelor contingente, precum și determinarea cerințelor pentru dezvăluirea informațiilor relevante în situațiile financiare. Dat fiind rolul determinant al provizioanelor în valorificarea situațiilor financiare în contextul internațional și autohton, problematica clasificării, recunoașterii și evaluării provizioanelor devine o importanță majoră. Având ca punct de plecare condițiile și modul de recunoaștere a provizioanelor, în prezentul articol se analizează cazurile particulare de aplicare a regulilor de evaluare a provizioanelor ce contribuie la reprezentarea fidelă a poziției financiare a entității.*

***Abstract.** The main goal of IAS 37 is to establish the criteria for recognition and assessment of the provisions, contingent liabilities and contingent assets, as well as determining the requirements for the disclosure of relevant information in the financial statements. Given the determinant role of the provisions in the performance of financial statements in the current international and national context, the issue of classification, recognition and assessment of the provisions is of a major importance. Having as a starting point the terms and the recognition approach of the provisions, in this article are analysed the particular cases of applying the rules of provisions' evaluation that contribute to the faithful representation of the financial position of the entity.*

**Cuvinte-cheie:** provizioane, obligație legală, obligație implicită, datorie contingentă, contracte oneroase, restructurare.

**JEL:** M 41

**Introducere.** Necesitatea cunoașterii riscurilor cu care se poate confrunta entitatea și a estimării pierderilor pe care evenimente trecute sau actuale le fac probabile a impus crearea provizioanelor, instrumentelor contabile care, în fapt, urmăresc datoriile incerte din punctul de vedere al perioadei de exigibilitate sau al valorii. Relevanța și scopul cercetării întreprinse constă în prezentarea unor tratamente privind recunoașterea provizioanelor și a datoriilor contingente, însoțite de o analiză cantitativă a provizioanelor raportate de către entitățile care utilizează IAS/IFRS.

IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente” (în continuare IAS 37) se aplică în procesul de contabilizare a provizioanelor, cu excepția celor care:

- sunt rezultatele contractelor executorii, în afară de contracte oneroase;
- se referă la sfera de aplicare a altor standarde (IAS 12, IAS 17, IAS 19, IFRS 4, IFRS 3, IFRS 15 etc.).

În viziunea IAS 37, provizionul reprezintă o datorie incertă din punct de vedere al perioadei de exigibilitate sau al valorii. Recunoașterea provizionului în contabilitate depinde de anumiți factori:

- existența datoriei (obligației) curente legale sau implicite generate de un eveniment anterior. *Obligație legală* este obligația care rezultă dintr-un contract, din legislație sau dintr-un alt efect al legii, iar *obligație implicită* este obligația care rezultă din acțiunile unei entități în cazul în care din practica anterioară, prin politicile publicate sau printr-o declarație suficient de specifică, entitatea a indicat partenerilor săi că își asumă anumite responsabilități și, ca rezultat, a creat așteptarea că își va onora aceste responsabilități;

- probabilitatea ieșirii resurselor care generează avantaje economice;
- posibilitatea evaluării fiabile a valorii datoriei.

O condiție importantă pentru recunoașterea provizioanelor este respectarea obligatorie a celor trei criterii de recunoaștere. Neîndeplinire cel puțin a unui din aceste criterii nu permite crearea provizioanelor.

Ținem să menționăm că provizioanele fac parte din categoria datoriilor destinate finanțării riscurilor și cheltuielilor pe care evenimente trecute sau actuale, constatate la data raportării, le fac probabile. Uneori nu este clar dacă entitatea are sau nu o astfel de datorie curentă. În aceste cazuri, folosind orice informații suplimentare sau opinia experților, se analizează dacă la apariția datoriei curente a condus evenimentul trecut. În cazul în care probabilitatea existenței unei datorii la data raportării este semnificativă, entitatea creează un provizion, cu condiția că toate criteriile de recunoaștere sunt respectate.

Provizioanele pot fi constituite pentru o varietate de evenimente:

- dezbateri juridice nefinalizate la data raportării în cadrul cărora entitatea este pârât și în baza cărora pot fi luate deciziile doar în perioadele de raportare ulterioare;
- datorii de garanție create de entitate în legătură cu contractele de livrare a produselor, lucrărilor executate și serviciilor prestate;
- eliberarea până la data garanției a cauțiunii și a altor tipuri de garantare a datoriilor în favoarea persoanelor terțe, termenele de exigibilitate a cărora nu au survenit;
- datorii ce țin de protecția mediului ambiant;
- vânzarea sau suspendarea unei activități desfășurate de entitate, lichidarea subdiviziunilor, filialelor sau deplasarea acestora într-o altă regiune geografică;
- alte evenimente.

IAS 37 stipulează că la recunoașterea provizioanelor entitatea trebuie să facă distincție între provizioanele și datoriile curente, cum ar fi datoriile comerciale sau calculate. Caracteristicile comparative ale provizioanelor și datoriilor curente sunt prezentate în tabelul 1.

**Tabelul 1. Caracteristici comparative ale provizioanelor și datoriilor curente**

<b>Tipul datoriei</b>	<b>Probabilitatea ieșirii resurselor care generează avantaje economice</b>	<b>Evaluarea datoriei</b>	<b>Termenul de decontare</b>	<b>Reflectarea în bilanț</b>
<b>Garanții pentru activele vândute</b>	Foarte probabilă	Evaluare estimativă (în baza contactului)	Nu este determinat (entitatea nu știe când garanția va fi executată)	Da (în calitate de provizioane)
<b>Comerciale</b>	Foarte probabilă	Evaluare determinată (în baza documentelor prezentate spre plată)	Determinat (în conformitate cu condițiile contractului)	Da ( în calitate de datorii comerciale)
<b>Litigii</b>	Foarte probabilă	Evaluarea cu un grad înalt de exactitate este imposibilă	Nu este determinat	Nu (în calitate de datorie contingentă)

Examinând situațiile prezentate mai sus vom concluda că în cazul recunoașterii provizionului privind garanțiile pentru activele vândute ( în legătură cu contractele de livrare) nu putem determina mărimea exactă a datoriei, deoarece aceasta se determină în mod estimativ, iar entitatea va reflecta cheltuielile privind garanțiile in cadrul provizioanelor.

Spre deosebire de provizioane, datoriile comerciale reprezintă datorii de plată pentru bunuri sau servicii care au fost primite sau livrate și care au fost facturate sau care au făcut obiectul unor contracte cu furnizorii.

Un caz al contabilizării pierderilor legate de un litigiu judiciar, suma acestora nu poate fi determinată cu un grad înalt de exactitate. Dacă, însă, entitatea își recunoaște vinovăția și acceptă toată suma reclamată, ea este nevoită să reflecte provizionul, în caz contrar - datoria contingentă. Astfel, datorii contingente *reprezintă*:

- datorii eventuale care apar din evenimentele trecute și existența cărora va fi confirmată doar prin survenirea sau nesurvenirea evenimentelor ulterioare, care nu sunt în totalitate sub controlul entității;
- datorii reale apărute ca urmare a evenimentelor trecute, dar care nu sunt recunoscute deoarece fluxul de avantaje economice nu este probabil sau suma datoriilor nu poate fi evaluată cu certitudine.

Din cele menționate mai sus rezultă că provizioanele se constituie pentru elementele și operațiunile a căror realizare sau plată este incertă ori pentru riscurile și cheltuielile care devin exigibile în perioadele următoare. În acest context în IAS 37 se accentuează că la recunoașterea provizioanelor și determinarea valorii acestora trebuie de luat în considerație cea mai bună estimare a cheltuielilor aferente stingerii datoriei la data raportării. Cea mai bună estimare a cheltuielilor se poate baza pe opinia conducerii, confirmată prin experiența de realizare a unor operațiuni similare, sau pe concluziile experților (de exemplu, a avocaților).

La evaluarea provizioanelor entitatea trebuie să se țină cont de:

- riscuri și incertitudini;
- valoarea în timp a banilor;
- evenimentele viitoare.

**Riscuri și incertitudini.** Incertitudinile în privința sumelor recunoscute ca provizioane se tratează în mod diferit, în funcție de circumstanțe. IAS 37 propune diferite metode de evaluare a provizioanelor, luând în considerație incertitudinea:

- dacă provizionul supus evaluării cuprinde o totalitate de elemente, în calcul se i-a valoarea medie a evaluărilor corespunzătoare ale provizionului;
- dacă există un diapazon continuu al rezultatelor posibile și probabilitățile de realizare ale fiecăruia sunt egale, se va utiliza punctul de mijloc al diapazonului.

*Exemplul 1.* În perioada de gestiune curentă entității i-a fost intentată o acțiune în sumă de 10 000 lei pentru nerespectarea termenelor de livrare. La sfârșitul perioadei de gestiune procesul judiciar nu a fost finalizat. După părerea experților, ținând cont de condițiile specifice de livrare, mărimea acțiunii poate fi redusă până la 75%. Probabilitatea acestui eveniment este de 30%, probabilitatea faptului că acțiunea trebuie achitată integral – de 60%, iar probabilitatea faptului că acțiunea va fi respinsă de către instanța judiciară și entitatea nu va plăti datoriile constituie 10%. Mărimea provizionului se determină reieșind din probabilitatea achitării acțiunii și cota achitării (tab.2).

**Tabelul 2. Determinarea mărimii provizionului**

Mărimea acțiunii, lei	Probabilitatea achitării acțiunii	Cota achitării, %	Mărimea provizionului, lei
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4= 1x2x3</i>
10 000	10%	0%	0
10 000	30%	75%	2 250
10 000	60%	100%	6 000
<b>TOTAL</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>8 250</b>

**Valoarea în timp a banilor.** Această valoare presupune că mărimea provizionului se determină ca valoarea actualizată a cheltuielilor care sunt necesare pentru stingerea datoriei. Ratele de actualizare utilizate reprezintă rate înainte de impozitare, care reflectă evaluările curente pe piață ale valorii în timp a banilor și ale riscurilor specifice datoriei. În urma actualizării, mărimea

provizionului se calculează prin înmulțirea valorii datoriei care urmează a fi stinsă la factorul (coeficientul) de actualizare al anului respectiv. Acesta din urmă se determină astfel:

$$F = 1 / (1 + R)^n, \text{ unde}$$

**F** – factorul de actualizare;

**R** – rata de actualizare;

**n** – perioada de actualizare.

*Exemplul 2.* Mărimea presupusă a obligației, care urmează a fi achitată constituie 40 000 lei. Termenul de achitare - peste 5 ani după data raportării. Vom determina mărimea provizionului la 1 ianuarie 201X luând în considerație faptul că valoarea în timp a banilor pentru entitate este esențială. Rata de actualizare constituie 15%.

Reieșind din condițiile exemplului valoarea actualizată a provizionului la 1 ianuarie 201X constituie 19 888 lei ( $40\,000 \times 1 / (1 + 0,15)^5$ ).

**Evenimentele viitoare.** Evenimentele viitoare pot avea o importanță deosebită în evaluarea provizioanelor în cazul în care există dovezi suficiente de obiective că astfel de evenimente vor avea loc (modificări în legislație, perfecționarea proceselor tehnologice sau altele).

*Ținem să menționăm că* constituirea provizioanelor este în strânsă legătură cu principiul independenței exercițiilor potrivit căruia la stabilirea rezultatului financiar trebuie să se țină cont de toate cheltuielile care apar, de exemplu, la constituirea provizionului și veniturile provenite din activitatea perioadei curente – la rambursarea sau anularea acestuia. *În unele cazuri valoarea provizioanelor poate fi raportată și la costul imobilizărilor corporale. În același timp, IAS 37 nu oferă indicații clare cu privire la procedura de recunoaștere a unui anumit tip de provizioane, fie acesta parte componentă a cheltuielilor sau activelor entității. Într-o astfel de situație se vor aplica prevederile altor standarde. De exemplu, conform IAS 16 în costul inițial al unei imobilizări pot fi incluse costurile de dezasamblare/de înlăturare a elementului și de restaurare a amplasamentului unde este situată imobilizarea. În acest caz poate fi constituit un provizion pentru dezafectarea imobilizărilor corporale, obligație pe care o suportă entitatea la dobândirea imobilizării corporale sau ca consecință a utilizării acesteia pe o perioadă anumită.*

**Cazuri particulare de aplicare a regulilor de recunoaștere și evaluare.** IAS 37 examinează 3 cazuri particulare de aplicare a regulilor de recunoaștere și evaluare a provizioanelor:

1. *Privind viitoarele pierderi din activitatea de bază.*

Standardul precizează că acestea nu fac parte din datorii, deoarece nu presupun existența datoriei curente. Pierderile vor fi recunoscute pe parcursul apariției acestora. În același timp, posibilitatea de apariție pe viitor a pierderilor impune conducerea entității să verifice calitatea activelor prin testul la depreciere.

*Exemplul 3.* Entitatea dispune de un utilaj computerizat costisitor, care din motive tehnice trebuie înlocuit la fiecare 3 ani.

Cu referințe la o atare situație vom menționa că în conformitate cu IAS 16 și IAS 37 provizioanele nu se recunosc deoarece acestea sunt datorii viitoare, iar în trecut nu a avut loc evenimentul care face obligatorie suportarea costurilor pentru înlocuirea utilajului. Dacă costurile respective sunt semnificative ele se capitalizează și pe viitor se constată că cheltuieli în urma calculării amortizării pe parcursul anilor de exploatare.

2. *Privind contractele oneroase*

Astfel de contracte includ contractele conform cărora costurile inevitabile pentru îndeplinirea obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice estimate (preconizate a fi obținute) din respectivul contract. Conform standardului, obligațiile curente legate de contractele cu titlu oneros se recunosc în calitate de provizioane.

*Exemplul 4.* Entitatea a încheiat un contract de leasing operațional al unor clădiri-depozite pe termen de 5 ani fără drept de reziliere anticipată. Plata pentru leasing constituie 5 000 lei pe an. Diminuarea activității entității peste 2 ani a determinat faptul că folosirea unei părți a clădirilor-depozite a devenit irațională. Cheltuielile aferente diminuării activității au constituit

4 000 lei. Pe perioada rămasă a leasing-ului (3 ani) depozitele pot fi date în subarendă aducând entității un venit anual de 3 000 lei.



Vom motiva posibilitatea creării provizionului și vom determina mărimea acestuia. *Conform datelor din exemplu, putem constata că contractul este cu titlu oneros deoarece costurile aferente contractului constituie 19 000 lei (5 000 lei x 3+4 000 lei), iar avantajele economice obținute din el - 9 000 lei (3 000 lei x 3). Diferența (10 000 lei) constituie mărimea provizionului.*

### 3. Privind restructurarea

*Restructurarea este un program planificat, controlat de conducerea entității, care modifică considerabil domeniul activității desfășurate de entitate sau modalitatea în care este condusă activitatea. Restructurarea poate avea loc în cazul: vânzării sau suspendării unui tip de activitate al entității; închiderii subdiviziunilor structurale în țară (regiune) sau permutarea activității entității dintr-o țară (regiune) în alta; schimbărilor în structura conducerii (lichidarea unuia din nivelurile de conducere); reorganizării ce are o influență considerabilă asupra caracterului și direcțiilor de activitate a entității.*

Conform IAS 37 provizionul pentru restructurare se constituie în următoarele condiții:

- entitatea dispune de un plan oficial detaliat de restructurare care stipulează cel puțin:
  - activitatea sau partea din activitate la care se referă;
  - principalele locații afectate de planul de restructurare;
  - numărul aproximativ de angajați care vor primi compensații pentru încetarea activității, distribuția și posturile acestora;
  - cheltuielile planificate;
  - data de la care se va implementa planul de restructurare;
- entitatea realizează restructurarea începând îndeplinirea planului respectiv sau informând părțile implicate despre parametrii principali ai acesteia.

În urma analizei condițiilor aferente creării provizionului pentru restructurare poate părea dubios că o decizie de restructurare, elaborarea unui plan și anunțarea publică a restructurării poate crea în sine o datorie. În ciuda acestui fapt și analizând criteriile de recunoaștere a provizioanelor stipulate în IAS 37 vom menționa că provizionul pentru restructurare poate fi constituit deoarece:

- există o obligație curentă generată de un eveniment anterior (anunțul public privind restructurarea făcută de conducere);
- se constată apariția unei obligațiuni legale și implicite, deoarece părțile interesate (clienții, furnizorii, angajații etc.) au fost informați despre intenția de restructurare;
- este probabilă iesirea de resurse care afectează beneficiile economice și credibilă evaluarea provizionului.

Urmează a fi evaluate cu exactitate cheltuielile aferente unui provizion pentru restructurare deoarece în componența acestuia nu pot fi incluse cheltuielile ce țin de activitatea de bază a entității. Astfel, provizioanele nu includ cheltuielile pentru recalificarea sau permutarea personalului rămas la entitate, cheltuielile privind marketing-ul sau investițiile pentru crearea noilor sisteme și rețele de distribuție. Aceste cheltuieli referitoare la administrarea viitoare a activității nu reprezintă datorii de restructurare la data bilanțului deoarece în componența acestora pot fi incluse doar cheltuielile directe. De asemenea, la evaluarea obligațiilor pentru restructurare nu se i-au în considerație veniturile din vânzarea activelor, chiar dacă vânzarea activelor este o componentă a restructurării. Altfel spus, un provizion aferent restructurării trebuie să includă doar costurile directe generate de restructurare și anume cele care sunt generate în mod necesar de procesul de restructurare și nu sunt legate de desfășurarea continuă a activității entității.

*Exemplul 5.* Entitatea se ocupă cu livrarea calculatoarelor. În luna noiembrie a anului curent a fost luată decizia de a închide unul din segmentele geografice îndepărtate. În legătură cu încetarea activității personalului vor fi achitate 50 000 lei, fapt anunțat în luna decembrie a anului trecut. O parte din specialiștii calificați va fi transferată în alte regiuni, fapt ce va genera cheltuieli în sumă de 28 000 lei. Organizarea locurilor de muncă suplimentare legate de permutarea personalului va

necesita cheltuieli în sumă de 20 000 lei. Entitatea de asemenea este obligată să plătească clienților compensații pentru anularea anticipată a contractelor în sumă de 40 000 lei.

Mărimea totală a provizionului pentru restructurare constituie 90 000 lei și include achitarea personalului a plății compensatorii în suma de 50 000 lei și a compensațiilor pentru anularea anticipată a contractelor - 40 000 lei.

În concluzii ținem să menționăm că scopul constituirii oricărui provizion constă în acoperirea pierderilor sau a datoriilor clare în ceea ce privește natura lor, dar care la data întocmirii situațiilor financiare sunt probabile sau incerte. Constituirea provizioanelor, ca modalitate de reflectare a incertitudinilor în contabilitate, asigură prezentarea imaginii fidele a poziției financiare și a performanței unei entități.

#### **Bibliografie:**

1. Berheci M. *Valorificarea rapoartelor financiare: sinteze contabile: teorie, analize, studii de caz*. București: editura CECCAR, 2010.
2. Toma, C., *Contabilitate financiară*, ediția a II-a, revizuită și adăugită, Editura TipoMoldova, Iași, 2016.
3. Toma, C., *Managementul contabilității financiare*, Editura TipoMoldova, Iași, 2012.
4. Jianu I., *Evaluarea în contabilitate: teorie și metodă*, Ed. Economică, București, 2012.
5. *Standarde Internaționale de Raportare Financiară* la situația din 09.10.2013 [online]. Disponibil: <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport>.
6. [www.iasb.com](http://www.iasb.com)

## STUDIUL DE CAZ – METODĂ INTERACTIVĂ DE PREDARE-ÎNVĂȚARE-EVALUARE A CONTABILITĂȚII

CĂPĂȚÎNĂ Sofia, dr., conf. univ., UCCM, [capasofia@yahoo.com](mailto:capasofia@yahoo.com)

**Abstract:** *Interactive methods facilitate not only the training process, but also the process of didactic evaluation under the influence of informational explosion and the growth of educational and training requirements. The main purpose of modern education is to direct the student towards fast, consequent and functional learning of science, engineering and culture.*

*The study case is a type of interactive methods which consists of the analysis and the debate of a case represented by a particular and problematic situation, experienced by a person, a social group or an institution. This method must be looked at in terms of teaching-learning-evaluation, as it can not be exclusively classified as a teaching or teaching-learning method. It ensures an interactive way of the teaching-learning-evaluation acts, adapted to the customized needs of the working tasks, in this way, developing and encouraging the creative potential and the students originality.*

**Key words:** method, didactic, accounting education, study case, teaching-learning-evaluation.

**JEL:** A22

*Didactica aplicată la contabilitate se bazează pe sisteme structurate de termeni, concepte, idei și scheme logice prin care operează contabilitatea. Fundamentele științifice ale contabilității țin de epistemologia didacticii generale și de științele economice ale învățământului universitar.*

*Didactica modernă insistă asupra perfecționării relației predare-învățare-evaluare, deoarece, numai în acest context, relația obiective-conținuturi-metodologie-rezultate-reglare devine logică, unitară și perfectibilă. Profesorul Ioan Cerghit, definește predarea ca pe „un ansamblu complex de acțiuni și comportamente didactice specifice, destinate învățării” [4].*

*Din domeniul pedagogiei și al didacticii generale, didactica contabilității preia conceptele de: sistem de învățământ, conținut, strategie didactică, principii didactice, scop educațional, obiective educaționale, proiectare curriculară, forme de organizare a activității didactice, forme de evaluare, itemi, etc.*

*Din domeniul epistemologiei, didactica contabilității preia noțiuni cum ar fi: învățare, modele și teorii ale învățării, capacități de învățare, particularități de vârstă și individuale, motivație și motivare a învățării.*

*Calitatea didacticii diferitelor discipline economice reflectă, practic, raporturile instituite la nivel de sistem și de proces între teoria educației – teoria instruirii – și didactica aplicativă, articulate la nivelul unui „design pedagogic” care angajează resursele proiectării curriculare și ale managementului instrucțional în vederea obținerii de rezultate didactice eficiente. În plus abordarea didactică a contabilității este configurată în noile programe universitare nu ca dimensiune academică izolată, ci ca o perspectivă reală de formare a competenței de *valorificare a propriului potențial și inserției active în viața social – economică.**

*Cunoștințele dobândite, deprinderile formate și valorile internalizate prin participarea la activitățile didactice permit studenților identificarea și selectarea unor criterii în baza cărora să se poată raporta critic la realitatea economică, să exprime atitudini active, pozitive față de aspectele și problemele lumii reale. Importantă este și perspectiva interdisciplinară în abordarea didactică a disciplinelor economice, precum și contribuția semnificativă a acestora în *formarea competențelor crosscurriculare.**

*Activitatea didactică în învățământul universitar este mai mult decât o problemă de predare a unor conținuturi, cu precădere în cazul disciplinelor economice care impune, prin însăși condiția lor științifică, formarea la studenți a unor deprinderi intelectuale și de participare (ex: identificarea unor concepte economice, cum ar fi: piață, întreprinzător, acțiune antreprenorială, comportament economic etc.), alături de cunoștințe și deprinderi specifice domeniului abordat, se urmărește și raportarea critică a studentului la valori și norme instituite în societate, așa încât să manifeste*

atitudini pozitive față de valori și să se implice în viața reală. Pentru realizarea unor asemenea deziderate, didactica modernă propune metodologii didactice interactive, instruirea în mediul virtual, învățarea prin descoperire, studiul de caz, toate destinate eficientizării formării inițiale a contabilului.

Conținuturile cuprinse în manualele universitare dobândesc forță educativă numai prin prelucrarea, adecvarea și transmiterea lor de către profesor, acel specialist preocupat în permanență de identificarea celui mai eficient mod de organizare și dirijare a învățării. *Competența profesională* conferă putere operațională cunoștințelor teoretice de specialitate. Predarea unei discipline solicită profesorului și o serie de abilități specifice tehnologiei instruirii.

Abordarea metodică a conținutului științific al unei discipline economice, în cazul nostru a contabilității, își demonstrează valoarea și eficiența în practică, rolul profesorului fiind acela de a asigura o funcționalitate optimă procesului de formare profesională.

Termenul de *metodă* provine din limba greacă („methodos”, ados-calea și methaspre) și înseamnă „cale care duce spre adevăr, descoperirea adevărului, calea de cercetare” etc.

La începutul sec. XVIII, termenul de *metodă* este raportat la procesul de instruire, la procesul de conducere a activității de instruire, la procedurile de învățământ.

Problema metodelor întotdeauna este legată de metodologie, de acțiune. În acest sens, „acțiunea este abordată ca metodă”, „operație”, ca o parte a acțiunii sau ca procedeu. Din punctul de vedere pragmatic, fiecare acțiune posedă o tehnică proprie și include în sine mijloace specifice de realizare. Cu alte cuvinte, prin *metodă* poate fi înțeles un „purtător” care însumează următoarele criterii: punctul de referință (inițial-obiective și rezultate așteptate); punctul final (competență metacognitivă, performanță); subiectul acțiunii; obiectul asupra căruia este orientată acțiunea.

În literatura științifică, problema metodelor este abordată și din punctul de vedere al ciberneticii. În acest context, prin metodă subînțelegem o tehnologie care include: elemente de programare, elemente de conducere a activității studenților și elemente ale conexiunii inverse (feedback-ul). Cercetând metodele din punct de vedere funcțional și structural, M. Debecce le abordează ca modele sau grup de procedee (mijloace) de realizare practică a operațiilor ce stau la baza acțiunii și care duc spre realizarea scopurilor propuse. În asemenea caz, procedeul reprezintă o operație limitată, o parte a metodei. După cum remarca M. Debacce (acest punct de vedere este reflectat în multe lucrări științifice despre metodele de instruire), prezența sau absența unui anumit procedeu în structura metodei este motivată și depinde de condiții concrete [4].

Conexiunea dintre metodă și procedeu sunt mereu dinamice în sensul trecerii de la o categorie la alta. Metodele, la rândul lor, sunt raportate la o anumită metodologie (metodică), definită ca ansamblu de tehnici instructive (metode). În sens larg, metodologia reprezintă teoria și sistemul metodelor de instruire. Esența și valoarea metodelor este dedusă din specificul procesului de instruire, analiza situației reale și diversitatea funcțiilor lor: *cognitive, formative, motivaționale, normative, instrumentale* [2, p.129-130].

Este important să cercetăm particularitățile funcțiilor indicate. În acest context, I. Cerghit [4] evidențiază funcția cognitivă drept funcție primordială. Această funcție o deduce din esența obiectivelor cognitive, adică este orientată spre formarea structurilor cognitive și operaționale ale personalității. În atare sens, prin metodă înțelegem calea de cunoaștere a adevărului, a procedurilor active, a științei, tehnicii, culturii, a valorilor umane. De aici rezultă că pentru *student metoda devine un mijloc al cunoașterii, al cercetării și descoperirii adevărului*, iar pentru profesor - mijloc al creării situațiilor didactice (de învățare) și de conducere a procesului formativ. Metoda este un mijloc de transformare a posibilului în real, de transpunere a acțiunilor proiectate în domeniul gândirii.

Actualmente, metodele interactive vin în a ușura procesul de instruire, dar și procesul de evaluare didactică în condițiile exploziei informaționale și a creșterii cerințelor de instruire și educație. Învățământul modern are drept scop de a-l direcționa pe educat spre învățarea rapidă, de durată, funcțională a științei, tehnicii și culturii.

Metodologia eficientă după I.Cerghit [4, p.77] trebuie să fie metacognitivă, respectiv să valorizeze și să dezvăluie metacognițiile, abilitățile de autocontrol și autodirijarea în învățare, pe baza mecanismelor autocognitive. Premisa de la care se pleacă este a valorizării metacogniției: *metodologia didactică reprezintă doar un sprijin exterior în construirea mintală a cunoașterii, ea nu poate fi eficientă decât dacă este interiorizată prin practici metacognitive.*

Ceea ce se urmărește în actul învățării este însușirea activă și creativă de cunoștințe și relaționarea lor în scheme cognitive. *Metacogniția reprezintă tocmai actul de autoobservare reflexivă a propriilor procese cognitive, a modului de construire și utilizare a schemelor cognitive, a strategiilor de învățate și cunoaștere, dar și a deficiențelor și a curențelor cognitive, a lipsurilor proprii.*

Termenul de „metacogniție” se referă, deci, la cunoștințele persoanei privind propriile procese mintale, la monitorizarea activă, la reglarea și îmbinarea acestor, de obicei, în funcție de anumite obiective concrete. Studiile științifice au demonstrat că abilitățile metacognitive pot fi predate [63, p.80].

V. Marcu, L. Filimon [6] susțin că există două concepții complementare ale metacogniției: *cunoștințele unui individ despre propria sa gândire și funcționare și mecanismele de autocontrol și autoreglare ale gândirii*, mecanisme legate de activități care permit gândirea și reglarea învățării și a funcționării cognitive.

În acest ultim cadru, autorul citat distinge diferite *strategii și procese metacognitive*, pe care le prezentăm într-o variantă modificată:

- *activități de planificare*: a-și imagina modul de a acționa pentru a rezolva o problemă și a elabora strategii, instrumente mintale și materiale etc.;
- *activități de predicție*: a estima rezultatul cantitativ al unei activități cognitive specifice, cum ar fi timpul necesar găsirii soluției la o problemă dată;
- *activități de ameliorare a rezultatelor obținute*: a testa ipoteze, a experimenta strategii, a le revizui, ajusta, ameliora;
- *activități de monitorizare și evaluare*: a măsura și evalua rezultatele unei acțiuni prin raportare la scopul și la obiectivele vizate.

Pedagogia interactivă sprijină atitudinea reflexivă a celor care învață, atât în legătură cu cunoștințele pe care le au despre propria funcționare cognitivă, cât și cu strategiile și procesele pe care le valorifică în diferite contexte de activitate. Ea valorizează deopotrivă, reflecția personală a celui care învață, autocunoașterea, autoanaliza, autochestionarea, autoaprecierea, autoevaluarea și automonitorizarea lor. Pe de altă parte, dezvoltarea capacității de reflecție personală și de evaluare a ideilor personale și de articulare a propriei gândiri.

Pornind de la opiniile lui I.Jinga, J.Negreț [5], sintetizăm condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o pedagogie metacognitivă:

- să pornească de la ideea că studenții sunt capabili să-și construiască cunoștințele și abilitățile;
- să creeze un cadru stimulativ pentru construcția cunoștințelor și abilităților prin interacțiuni între studenți, între studenți și profesor și între studenți și obiectul de învățământ;
- să diversifice toate tipurile de cunoaștere funcțională: declarativă, procedurală și strategică;
- să stimuleze reflecția colegilor vizavi de cunoașterea funcționării cognitive proprii, să stimuleze obținerea de informații despre propriile lor procese de învățare și cunoaștere, despre strategiile, metodele și procedeele folosite, despre factorii care le influențează în mod pozitiv sau negativ activitatea cognitivă, despre distincțiile și deficiențele cognitive, despre dificultățile cu care se confruntă în învățare.

O metodă de instruire interactivă utilizată de noi este **studiul de caz**, care constă în analiza și dezbaterăa unui caz, reprezentat de o situație particulară problematică în care se află un individ, un grup social sau o instituție.

**Etape de parcurs** în prelucrarea unui caz:

*Sesizarea situației cazului* (înțelegerea cu claritate a situației existente):



- prezentarea cazului;
- procurarea informațiilor necesare (documentare în problemă);
- sistematizarea informațiilor.

*Stabilirea variantelor de soluționare:*

- analiza situațiilor de drept;
- elaborarea nucleului probabil.

*Luarea deciziei:* realizarea unei confruntări a variantelor.

*Susținerea deciziei:*

- compararea valorii variantelor;
- precizarea unei ierarhii a variantelor;
- luarea deciziei [8, p.64].

*Învățarea bazată pe studiu de caz este o metodă didactică activă pentru că:*

➤ îi motivează intrinsec pe studenți și îi implică în activitate, reușind să apropie universitatea de viață și oferind studenților șansa unei *confruntări cu situații-problemă reale, veridice*, extrase din conținuturi și reprezentative pentru o categorie de situații, evenimente, fenomene, etc.;

➤ îi pune pe studenți în situația de a-și utiliza cunoștințele, *capacitățile de extrapolare, generalizare, particularizare, transfer al achizițiilor*, precum și *competențele disciplinare și transversale* pe care le dețin, în realizarea de demersuri inductive și deductive, în dobândirea și descoperirea noului;

➤ constituind un autentic exercițiu de căutări active și interactive, de realizare de descoperiri, de soluționări și argumentări, îi ajută pe studenți să se implice cu rezultate bune, activ și interactiv, în analiza și înțelegerea altor „cazuri”;

➤ îi determină pe studenți să cerceteze, să culeagă informații pe cele mai diverse căi, să le sistematizeze, să le structureze și să le operaționalizeze, contribuind la elaborarea, în comun, a mai multor variante de soluționare a „cazului” și, implicit, la luarea deciziilor;

➤ îi determină pe studenți să adopte atitudine critică și spirit critic față de diferite variante de soluționare a „cazului” și față de strategiile cu care acestea sunt corelate, să le compare, să le ierarhizeze și să aleagă varianta optimă, argumentând-o în mod rațional;

➤ presupune dezbateri colective, în cursul cărora se produc schimbări intelectuale, confruntări de puncte de vedere, formulări de ipoteze, argumentări, predicții, sinteze, evaluări, formulări de concluzii, alegeri de variante optime, elaborări de decizii argumentate și pertinente;

➤ presupune participarea tuturor studenților la dezbaterile și soluționarea cazului și le permite acestora ca, prin intermediul muncii cooperative, să atingă cele mai complexe nivele taxonomice de gândire și învățare activă, trecând de la aplicare la analiză, sinteză și evaluare;

➤ având în vedere considerațiile de mai sus, putem spune că acest tip de învățare are valențe aplicative, formative, ludice și euristice speciale [1, p.286-287].

Instruirea este formativă, activă și interactivă, cu cât se bazează pe inițiativa studenților și cu cât răspunde mai bine intereselor de cunoaștere ale acestora. Exploatarea în activități cooperative a unui „caz” cu potențial educativ, sesizat de studenți în viața de zi cu zi și care prezintă relevanță pentru aceștia, poate crea premisele favorabile unei instruirii interactive. De cele mai multe ori, însă, profesorul este cel care selectează „cazul” și îl expune studenților, urmând ca aceștia să contribuie la rezolvarea lui, prin cooperare.

Luând în atenție această ultimă situație, prezentăm etapele care se parcurg, de obicei, în învățarea bazată pe studiu de caz. Activitățile realizate de profesor, dețin rol de îndrumător al întregii activități de învățare și de ghid al acestora.

✓ *Etapa de confruntare a studenților cu situația-problemă, cu „cazul” și de înțelegere a acestuia.* De regulă, „cazul” este selectat în prealabil de către profesor, prezentat apoi studenților și supus dezbaterii lor colective.

✓ *Etapa de analizare și cercetare a „cazului”, a situației-problemă, etapă care presupune, din partea studenților, realizarea următoarelor demersuri:*

- reflectare personală asupra „cazului”;

- documentare în diverse moduri, în funcție de natura „cazului”: inițiind o conversație cu profesorul și cu colegii, (documentare bibliografică), (documentare practică);
- realizare de interpretări, analize, sinteze, generalizări, conceptualizări, etc.

✓ *Etapa de elaborare/propunere a mai multor variante de rezolvare a situației-problemă și, implicit a „cazului”, etapă ale cărei rezultate depind de experiența de cunoaștere a studenților și de competențele disciplinare și transversale ale acestora.*

✓ *Etapa de alegere a variantei de rezolvare optime, care presupune din partea studenților efectuare de demersuri de examinare critică a diferitelor variante, de confruntare a lor, de comparare a eficacității lor în raport cu contextul dat, ierarhizarea lor în funcție de acest criteriu, stabilirea variantei de rezolvare optimă și argumentare.*

✓ *Etapa de personalizare a noilor achiziții și de integrare a lor în sistemul cognitiv propriu, în viziune sistemică.*

La fel ca și în cazul celorlalte metode active, și în acest caz rolul profesorului de organizator al activității de învățare a studentului se păstrează și se nuanțează într-un mod specific, având în vedere particularitățile metodei. Ilustrăm aceste nuanțări, aducând în atenție câteva recomandări metodice legate de utilizarea acestei metode în instruirea interactivă:

- *Asigurați-vă o cazuistică, o arhivă de „cazuri” adecvate și adaptate disciplinei dvs., unităților de învățare și particularităților studenților cu care lucrați. Încercați să alegeți „cazuri” tipice pentru domeniul profesional pentru care se pregătesc studenții, dar și pentru cel social! Pentru aceasta, culegeți informații apelând la interviuri, discutând cu manageri de instituții, cu colegii, studiind dosare și diverse documente.*

- *În etapa de proiectare didactică, alegeți cu grijă cazul pe care o să îl valorificați, în funcție de obiectivele operaționale (formulate în termeni de comportament observabil) urmărite și armonizați-l cu ansamblul strategiei didactice imaginate.*

- *Ajutați studenții să se familiarizeze cu „cazul”, cu coordonatele situației-problemă și să le înțeleagă corect, inițiind un dialog clarificator și folosind un limbaj clar și sugestiv, astfel încât să reușiți ca studenții să o perceapă corect, să o considere o problemă personală și să se implice în soluționarea ei ca actori și nu ca spectatori [1, p.288].*

De asemenea, să se formuleze cu claritate sarcinile de învățare, derivându-le în mod direct din obiectivele operaționale prestabilite:

- *Încurajați studenții să emită cât mai multe variante de soluționare și să-și expună în comun propriile opinii și argumentări, să le evalueze, să formuleze judecăți de valoare asupra lor și să ajungă, în urma discuției colective, la stabilirea variantei de soluționare optimă.*

- *În eventualitatea în care „cazul” discutat a fost rezolvat în realitate altfel decât în sala de curs, nu trebuie să vă îngrijorați sau să fiți dezamăgiți! Important este exercițiul activizant pe care l-au efectuat studenții! Oricum, le puteți prezenta și cealaltă variantă!*

- *Nu precizați și, în nici un caz, nu vă impuneți punct de vedere referitor la „cazul” discutat! Ajutați studenții să se implice efectiv în activitate, să se exprime liber, argumentat și critic, dirijând dezbaterile, eventual sugerând cât mai multe variante de soluționare, încitând studenții la căutări active și interactive, oferindu-le, la nevoie, puncte de sprijin (însă fără să anticipați ipoteze sau soluții) [3, p. p.79].*

*Avantajele metodei studiului de caz sunt următoarele:*

- prin faptul că situația – caz, aleasă de profesor, aparține domeniului studiat, iar studenții sunt antrenați în găsirea de soluții, se asigură o apropiere a acestora de viața reală și de eventualele probleme cu care se pot confrunta, „familiarizându-i cu o strategie de abordare a faptului real” [4, p.177];

- prin faptul că are un pronunțat caracter activ, metoda contribuie la dezvoltarea capacităților psihice, de analiză critică, de elaborare a deciziilor și soluționare promptă a cazului, formând abilitățile de argumentare;

- prin faptul că se desfășoară în grup, dezvoltă inteligența interpersonală, spiritul de echipă, toleranța și ajutorul reciproc, specific învățării prin cooperare;

- prin confruntarea activă cu un caz practic, metoda oferă oportunități în construirea unei punți între teorie și practică.

*Limitele aplicării metodei studiului de caz pot fi următoarele:*

- dificultăți legate de realizarea portofoliului de cazuri adecvate disciplinei contabilității, fapt care solicită mult timp de prelucrare și experimentare a fiecărui caz;
- dificultăți în evaluarea participării fiecărui student la soluționarea cazului, concomitent cu manifestarea fenomenului de complezență, lăsând pe seama celorlalți responsabilitatea rezolvării cazului;
- dificultăți legate de eventualele surse de informare, necesare soluționării cazului;
- experiența redusă a unora dintre participanți poate crea dificultăți în soluționarea cazului, acest lucru conducând la scăderea interesului și a gradului de implicare motivațională în activitate [7, p. 221-222].

Aplicarea în complex a metodelor active de instruire și educație, cum este studiul de caz, problematizarea, algoritimizarea, metoda proiectelor, creează premisele necesare, ca fiecare profesor să aibă posibilitatea să aprecieze locul și rolul cunoștințelor la obiectul său, cum se integrează ele în celelalte discipline înrudite, cum și în ce măsură ajută ele la formarea priceperilor și deprinderilor, exercitarea și antrenarea lor la nivelul de obișnuințe, care devin calități personale, transformând cunoștințele la obiectele de specialitate în cunoștințe profesionale, în calitatea și eficacitatea dezvoltării intelectuale.

Metoda studiului de caz trebuie privită prin prisma interacțiunii predare-învățare-evaluare, întrucât ea nu poate fi catalogată, la modul exclusiv, drept metodă de evaluare sau de predare-învățare. Această metodă asigură un demers interactiv al actelor de predare-învățare-evaluare, adaptat nevoilor de individualizare a sarcinilor de lucru, valorificând și stimulând potențialul creativ și originalitatea studenților. Prin apelul la metodele alternative de evaluare, se asigură o mai bună punere în practică a cunoștințelor, exersarea priceperilor și capacităților în diverse contexte și situații, iar cunoștințele asimilate sunt ușor integrate și operaționalizate.

**În concluzie**, ținem să menționăm importanța abordării studiului de caz din tripla perspectivă: a predării, învățării și evaluării. Metoda studiului de caz corespunde paradigmei educaționale moderne prin faptul că se constituie în metode de activare ale studentului prin rezolvarea originală a sarcinilor, prin libertatea de alegere și de acțiune, prin modalitatea de procesare a informațiilor, prin interacțiunea cu semenii lor și cu mediul înconjurător. În urma aplicării acestei metode, studenții se dovedesc a fi foarte receptivi, participând cu entuziasm, simțindu-se motivați și stimulați în dezvoltarea și manifestarea personalității.

Prin metoda studiului de caz se creează un climat psihosocial relaxant, în care rolul profesorului este acela de partener al studentului în demersul instructiv-educativ, astfel școala modernă putând să răspundă nevoilor beneficiarilor săi.

#### **Bibliografia:**

1. Bocoș, M. Instruire interactivă: repere pentru reflecție și acțiune. Cluj-Napoca: Editura Presa Universitară, 2002. 378 p.
2. Căpățână, S. Interactivitatea metodelor în predarea contabilității. În: Analele științifice ale Universității Cooperatist - Comerciale din Moldova, Chișinău, 2010, p.129-134.
1. Căpățână, S. Tehnologii educaționale de predare a contabilității. În: Analele științifice ale Universității Cooperatist - Comerciale din Moldova, Chișinău, 2011, p.76-81.
2. Cerghit, I. Metode de învățământ. Iași: Editura Polirom, 2006, p.315. ISBN: 973-46- 0175-X
3. Jinga, I.; Negreț, J. Învățarea eficientă. București: Editura Editis, 1994. 256 p.
4. Marcu V., Filimon L. (coordonatori), Psihopedagogie pentru formarea profesorilor. Oradea: Editura Universității, 2003. 192 p.
5. Oprea Crenguța-Lăcrămioara. Strategii didactice interactive: repere teoretice și practice (ediția a IV). București: Editura Didactică și Pedagogică, 2009. 315 p.
6. Pâslaru Vl., Negură I., Papuc L. Construcție și dezvoltare curriculară. Partea II. Ghid metodologic. Chișinău: Universitatea Pedagogică de Stat „In Creangă”, 2005. 170 p.

## AJUSTAREA LEGISLAȚIEI FISCALE LA PREVEDERILE DIRECTIVELOR UNIUNII EUROPENE

### HARMONIZATION OF FISCAL LEGISLATION WITH THE EU DIRECTIVES

*GHEĐROVICI Olesea, dr., conf. univ., ASEM, [ghedrovici@ase.md](mailto:ghedrovici@ase.md)*

**Rezumat.** În iunie 2014 Moldova a semnat Acordul de Asociere cu Uniunea Europeană. Acest document include mai multe aspecte de dezvoltare a țării noastre în viitorul apropiat. Legislația actuală din diferite domenii – concurență, proprietate intelectuală ș.a. necesită revizuire și ajustare la practicile europene. Capitolul 8 FISCALITATEA stipulează angajamentele Republicii Moldova pentru alinierea regulilor fiscale, unele dintre care se vor discuta în articolul prezentat.

**Abstract.** The EU-Moldova Association Agreement was signed in June 2014. This document includes many aspects of our country's development in the nearest future. Current legislation in various areas - competition, intellectual property etc. requires review and adjustment to European practices. CHAPTER 8 TAXATION stipulate Moldova's commitments to align fiscal rules, some of which will be discussed in the present article.

**Cuvinte-cheie:** TVA, Directivele UE, Cod Fiscal, Acordul de Asociere

**JEL:** M 41

**Introducere.** Ținând cont de faptul că Codul Fiscal al Republicii Moldova în vigoare este depășit din mai multe puncte de vedere, dar și reieșind din necesitatea transpunerii prevederilor Directivelor UE în legislația națională, Ministerul Finanțelor a pornit la sfârșitul anului 2016 procesul de elaborare a noului Cod Fiscal. Acesta va corespunde acquis-ului comunitar în domeniul fiscal. Prin acest proces au fost formate grupuri de lucru pentru compartimentele separate ale Codului Fiscal nou. Astfel, Conceptul de rescriere a Codului Fiscal și a Codului Vamal, elaborat de Ministerul Finanțelor prevede anumite etape de ajustare a politicii fiscale. Provocarea constă atât în respectarea perioadei propuse pentru efectuarea modificărilor corespunșătoare, cât și în aplicarea celor mai bune și corecte practici europene pentru Republica Moldova.

**Conținutul de bază.** Pe parcursul ultimilor zece ani, legislația în domeniul fiscal a suferit numeroase schimbări, acestea continuând să aibă loc și în prezent, practica respectivă devenind o regulă complicată atât pentru Ministerul Finanțelor, cât și pentru mediul de afaceri care trebuie să se conformeze unor schimbări neprevăzute în unele circumstanțe. În ultimii zece ani, legislația fiscală (și vamală) a fost modificată prin 253 de acte legislative, adică, în mediu, cu aproximativ 25 de modificări pe an. O regulă în acest sens, devenind și efectuarea modificărilor de mai multe ori pe an. Astfel, numărul mare de modificări efectuate a contribuit la complicarea cadrului legal. Rescrierea Codului fiscal este un pas crucial, al cărui importanță se concretizează în necesitatea creării unei noi structuri și așezări a normelor fiscale și vamale, care să faciliteze înțelegerea textelor legislative [3]. În vederea îmbunătățirii și înlăturării lacunelor legislației fiscale și vamale actuale, precum și în vederea diminuării numărului exagerat al modificărilor efectuate la legislația fiscală și vamală în ultima perioadă, necesitatea rescrierii Codului fiscal este evidentă. Rescrierea Codului fiscal rezidă și din necesitatea armonizării legislației fiscale și vamale naționale la prevederile legislației Uniunii Europene, în conformitate cu angajamentele asumate prin Acordul de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte, din 27.06.2014. La elaborarea noului Cod Fiscal trebuie să se țină cont, în primul rând, de următoarele Directive:

- Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28.11.2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată;
- A treisprezecea directivă a Consiliului din 17.11.1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe

valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (86/560/CEE);

- Directiva 2011/64/UE a Consiliului din 21.06.2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat;
- Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19.10.1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice;
- Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27.10.2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității;
- Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16.12.2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE;
- Directiva 2007/74/CE a Consiliului din 20.12.2007 privind scutirea de taxa pe valoare adăugată și de accize pentru bunurile importate de către persoanele care călătoresc din țări terțe.

Potrivit Conceptului de rescriere a Codului Fiscal și a Codului Vamal, noul Cod Fiscal va cuprinde 12 titluri cu diferite perioade de realizare (Tabelul 1).

**Tabelul 1. Propunerea conținutului noului Cod Fiscal conform Conceptului de rescriere a Codului Fiscal și a Codului Vamal și termenii de realizare, elaborat de Ministerul Finanțelor**

<b>Titlul</b>	<b>Denumirea</b>	<b>Termenul de realizare</b>
I	DISPOZIȚII GENERALE	Septembrie 2018
II	TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ	Septembrie 2017
III	ACCIZE	Septembrie 2017
IV	IMPOZITUL PE VENIT	Septembrie 2018
V	IMPOZITUL PE PROFIT	Septembrie 2017
VI	IMPOZITUL PE AVERE	Septembrie 2017
VII	IMPOZITUL PE BUNURILE IMOBILIARE	Septembrie 2018
VIII	TAXELE LOCALE	Septembrie 2018
IX	RESURSELE NATURALE	Septembrie 2018
X	REGIMURI SPECIALE	Septembrie 2018
XI	TAXELE RUTIERE	Septembrie 2018
XII	PROCEDURI FISCALE	Septembrie 2018

*Sursa: Conceptul de rescriere a Codului Fiscal și a Codului Vamal*

Conform prevederilor Acordului de Asociere, dar și Conceptului legislația fiscală în aspecte de TVA și accize va fi armonizată în diferite perioade de implementare de la intrare a în vigoare a Acordului.

- pînă la 01.09.2017 - se vor revizui și examina normele ce țin de obiectul și sfera de aplicare a TVA, persoanele impozabile, precum și operațiunile care cad sub incidența TVA (baza impozabilă), faptul generator și exigibilitatea TVA, revizuirea și introducerea noțiunilor și a unităților de măsură pentru produsele alcoolice supuse accizelor etc.;

- pînă la 01.09.2019 - urmează a fi analizate scutirile de TVA și accize aferente importului/livrărilor de mărfuri și servicii;

- pînă la 2024 – va avea loc examinarea, determinarea impactului și aplicarea cotelor accizelor în conformitate cu prevederile Directivelor UE.

În același timp, termenii indicați reprezintă termeni limită reglementate în Acordul de Asociere RM-UE și astfel realizarea procesului de armonizare într-un interval mai restrâns decât cei menționați este, la fel, posibilă.

Astfel, pentru anul 2017 agenda Ministerului de Finanțe este focusată, în primul rând, pe ajustarea legislației pentru TVA și accize. Propunem pentru discuții unele aspecte ce țin de aplicarea practicii europene în domeniul TVA.

Implementarea Directivei 2006/112/CE (numită ”Directiva TVA”) va aduce un șir de aspecte noi în legislația autohtonă, cum ar fi:

- Ajustarea noțiunilor de ”obiecte impozabile”, care în Directiva menționată se numesc ”operațiuni supuse TVA” și se stabilesc, spre deosebire de prevederile Codului Fiscal actual



pentru livrarea ”bunurilor” corporale. Astfel, se va clarifica noțiunea existentă destul de limitată pentru ”mărfuri”, adică obiecte destinate schimbului prin vânzare-cumpărare și pentru alte categorii de bunuri.

- Valoarea impozabilă, numită ”baza de impozitare” în Directiva UE, va cuprinde atât impozite și taxe, aferente livrării, așa cum prevede actualmente Codul Fiscal, dar și ”cheltuielile accesorii”, facturate de furnizor și legate nemijlocit de livrările de bunuri.

- Ajustarea aspectelor comerciale pentru reduceri de preți și rabaturi, mai ales prin prisma definirii noțiunilor de ”scont”, ”remiză”, ”risturnă” ș.a.

În același timp, Directiva prevede și aplicarea unor mecanisme absolut noi și necunoscute pentru practica Republicii Moldova, de exemplu:

- Art. 238 al Directivei prevede posibilitatea utilizării facturilor fiscale simplificate pentru valori mici pentru următoarele cazuri:

- când valoarea facturii este scăzută,
- când practica administrativă sau comercială fac dificilă respectarea condițiilor obligatorii pentru facturile fiscale standardizate.

E de menționat că această practică este aplicată în România. Art 319 (12) al Codului Fiscal al României stipulează posibilitatea întocmirii facturii simplificate pentru o valoare mai mică de 100 euro, dar și în cazul când practica comercială nu permite respectarea tuturor obligațiilor aferente facturilor fiscale.

- Art. 224 stipulează oportunitatea existenței procedurii de ”self-billing”, adică prin care facturile pot fi întocmite de client pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii furnizate de o persoană impozabilă, în cazul în care există un acord prealabil între cele două părți și cu condiția ca fiecare factură să facă obiectul unei proceduri de acceptare de către persoana impozabilă care livrează bunurile sau prestează serviciile. Astfel, facturile se vor emite în numele și pe seama persoanei impozabile.

Această prevedere, la fel, se regăsește în legislația României și este foarte salutară de agenții economice care se confruntă cu necesitatea emiterii facturii în numele și pe seama persoanei impozabile.

- Art. 232 stipulează că autenticitatea originii și integrității conținutului facturii electronice pot fi confirmate atât printr-o semnătură electronică avansată cât și prin schimb electronic de date (electronic data interchange – EDI).

Astfel, așa-numit, system ”semi-automat” de transmitere a facturilor (de exemplu, prin transferarea facturii în format PDF) ar putea fi acceptat și pentru normele autohtone de facturare electronică.

**Concluzii.** Legislația fiscală se va modifica destul de esențial prin ajustarea acesteia la prevederile directivelor UE. Acest fapt va avea efecte diverse asupra entităților – atât aspecte mai complicate, cât și proceduri simplificate se vor pune în circulație. Însă, cu siguranță, o sarcină și mai complicată îi revine Ministerului Finanțelor care într-un termen foarte restrâns trebuie să facă față provocării de aliniere a legislației în așa mod ca businessul să accepte pozitiv aceste schimbări, în același timp, povara implementării să nu fie excesivă.

#### **Bibliografia:**

1. Acordul de Asociere UE-Moldova, <http://www.mfa.gov.md/img/docs/Acordul-de-Asociere-RM-UE.pdf>
2. Codul Fiscal al Republicii Moldova, nr. 1163, din 24.04.1997, Monitorul Oficial, ed. spec., <http://lex.justice.md/md/326971/>
3. Conceptului de rescriere a Codului Fiscal și a Codului Vamal, elaborat de Ministerul Finanțelor
4. Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

**RAPORTAREA NON-FINANCIARĂ PRIN PRISMA  
REGLEMENTĂRILOR EUROPENE  
NON-FINANCIAL REPORTING IN THE LIGHT OF THE  
EUROPEAN REGULATIONS**

**ȚUGULSCHI Iuliana, dr., conf.univ., ASEM, RM, [iuliana3989@gmail.com](mailto:iuliana3989@gmail.com)  
IACHIMOVSKI Anatolie, dr., conf.univ., ASEM RM, [aiachimovschi@mail.ru](mailto:aiachimovschi@mail.ru)**

***Rezumat.** La momentul actual, pe plan mondial se accentuează creșterea rolului informațiilor non-financiare care potrivit reglementărilor europene trebuie prezentate în rapoarte non-financiare. Implementarea acestei raportări la nivel național necesită soluționarea diferitelor probleme, cum ar fi: identificarea subiecților raportării, stabilirea definiției și sferei de cuprindere a informației non-financiare, dezvoltarea componenței și modului prezentare a datelor în rapoarte. În vederea soluționării problemelor nominalizate, în prezentul articol sunt examinate practicile unor țări europene privind raportarea non-financiară, care în contextul integrării europene poate servi drept punct de reper în procesul implementării acestei raportări de către entitățile autohtone.*

***Abstract.** Currently, worldwide emphasizes the increasing role of non-financial information that according to European regulations must be submitted in non-financial reporting. Implementation of this reporting at the national level requires solving various problems, such as: identification of reporting subjects, establishing the definition and scope of non-financial information; disclosure of the composition and mode of data presentation in the reports. In order to solve the mentioned problems, in this article are examined practices of some of European countries on non-financial reporting, which in the context of European integration can serve as a landmark in the implementation process of this activity by national entities.*

**Cuvinte cheie:** informație non-financiară, raportare non-financiară, Directiva UE, cod de etică, standarde sociale, standarde de mediu.

**JEL: M 40, 41, 42**

**Introducere.** În ultimi ani, interesul diferitor utilizatori de informație față de impactul social și performanțele etice ale entităților la nivel internațional a crescut considerabil. În acest context, raportarea non-financiară prezintă o importanță deosebită, oferind informații specifice privind modul în care entitatea raportează respectarea standardelor sociale, de mediu, drepturilor personalului, problemelor etice și practicilor anticorupție. Aici se pot regăsi așa informații non-financiare ca: mărimea pieței de desfacere, gradul de satisfacție al clienților și angajaților, datele inovatoare, regulile etice, sistemele de management, ratele de mediu, informațiile ce vizează respectarea drepturilor omului, cazuri de fraudă și/sau corupție etc. Toate aceste aspecte determină actualitatea raportării non-financiare atât pentru creșterea transparenței entității, cât și a societății în ansamblu.

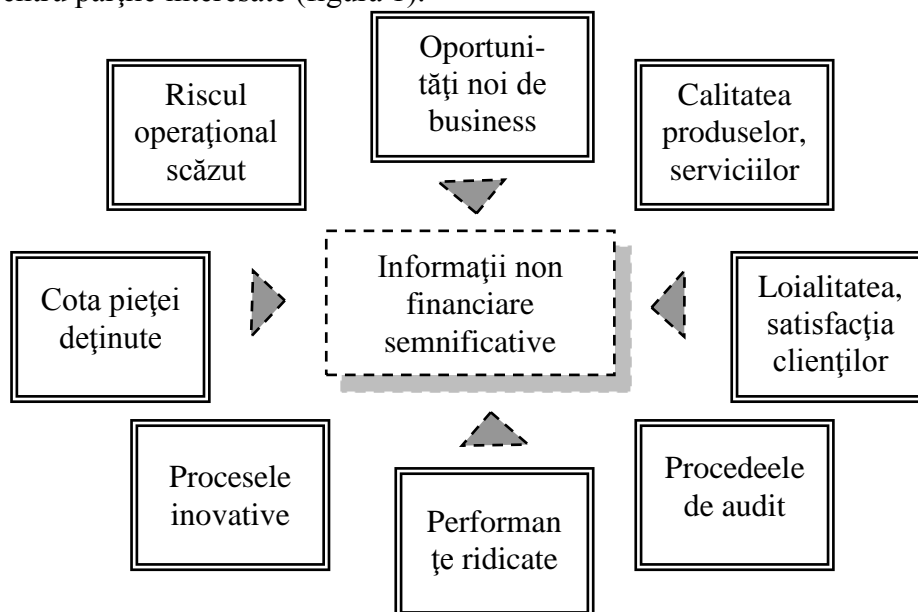
La nivel național, modul de colectare a raportării non-financiare este prevăzut în cadrul Sistemului Informațional de Management Financiar (SIMF) din cadrul MF în domeniul alocațiilor bugetare. Totodată în contextul integrării economice raportarea non-financiară are o destinație aparte prevede cerințe specifice și este vădit importantă pentru entități, în special cele de interes public care doresc să se conforme practicilor internaționale.

**Rezultate și meditații.** Raportarea non-financiară este definită ca practica dezvăluirii informațiilor și asumării responsabilității față de părțile interesate interne și externe privind performanța financiară a entității în contextul dezvoltării durabile [3]. În procesul implementării acesteia se structurează următoarele aspecte relevante, dintre care pot fi menționate următoarele:

- identificarea subiecților raportării, părților interesate și nevoilor de informare ce stau la baza raportării;
- stabilirea definiției și sferei de cuprindere a informației non-financiare,
- identificarea informațiilor de natură semnificativă pentru părțile interesate;

- stabilirea costurilor legate de elaborarea rapoartelor non-financiare;
- aprecierea metodei de raportare reieșind din cele prevăzute de practicile internaționale;
- determinarea formatului raportării în vederea asigurării comparabilității datelor;
- dezvăluirea componenței și modului prezentare a datelor în rapoarte.

Dat fiind faptul că informațiile prezentate în rapoartele nominalizate au un caracter voluntar, totuși se necesită identificarea celor mai semnificative date care sunt solicitate și prezintă importanță pentru părțile interesate (figura 1).



**Figura 1. Informațiile de natură non-financiară semnificative pentru părțile interesate**

*Sursa: elaborat de autori*

Un raport non-financiar trebuie să dezvăluie toate aspectele relevante și semnificative ce prezintă importanță pentru părțile interesate. Standardele internaționale în domeniu, cum ar fi spre exemplu Global Reporting Initiative (GRI) [1], AccountAbility Principles Standards (AA1000APS 2008) [2], furnizează principii fundamentale ce stau la baza elaborării și prezentării rapoartelor non-financiare. Dintre acestea pot fi menționate următoarele:

↳ *Principiul implicării* – presupune că în procesul elaborării rapoartelor non-financiare de a lua în calcul responsabilitatea față de acele părți interesate care dețin o anumită importanță față de entitate și au un anumit impact asupra acesteia. Aceasta de asemenea presupune participarea acestora în procesul de identificare a problemelor și căutare a soluțiilor, adică o colaborare la toate nivelele, inclusiv governanța, în vederea identificării celor mai bune rezultate;

↳ *Principiul esențialității* – denotă cazurile când informația contabilă este semnificativă. Astfel, dacă informația non-financiară influențează asupra deciziilor, acțiunilor sau performanței entității sau părților interesate, atunci ea este considerată esențială (semnificativă). Spre exemplu, standardul AA1000APS definește esențialitatea drept „ analiza informației care ia în considerare criteriile de durabilitate, și conturile (informațiile) ce prezintă necesitățile, preocupările și așteptările entității și părților interesate” [3];

↳ *Principiul responsabilității* – prezintă modul în care entitatea demonstrează atitudinea și responsabilitatea față de părțile interesate. În acest context, o entitate responsabilă adresează rezultatele sale semnificative și răspunde părților interesate într-un mod echilibrat și cuprinzător;

↳ *Principiul identificării* – similar responsabilității, acesta presupune că entitatea ce raportează informații non-financiare trebuie să identifice care sunt părțile sale interesate și să explice în rapoartele sale modul în care se prezintă informația în vederea asigurării intereselor și așteptărilor rezonabile ale acestora;

↳ *Principiul completitudinii* – invocă includerea în raport a tuturor aspectelor semnificative ce prezintă impactul economic, social și de mediu, asigurând așteptările părților interesate în astfel de informații [3].

După cum se observă, principiile ce stau la baza întocmirii și prezentării rapoartelor non-financiare au un caracter general și stabilesc reguli concrete ce servesc drept temelii în procesul raportării. Totodată practica țărilor europene denotă că implementarea raportării non-financiare întâmpină oricum dificultăți. În acest context, B.Woff și D.Wood din cadrul Colegiului din Boston Centrul pentru Cetățeni Corporativi au efectuat un studiu asupra entităților de interes public ce întocmesc rapoarte non-financiare prin care au încercat să identifice obstacolele cu care se confruntă entitățile ce raportează. Rezultatele au relevat următoarele aspecte:

- lipsa comparabilității informațiilor non-financiare comparativ cu raportarea financiară;
- lipsa clarității și fiabilității datelor prezentate, ceea ce presupune că fără reglementări clare și sisteme eficiente de audit calitatea raportării non-financiare deseori este pusă sub semnul întrebării;
- limitarea în timp și resurse, denotă că dacă informația nu are limite de timp aceasta poate fi o problemă serioasă în procesul luării deciziilor [5].

Autorii au identificat de asemenea trei categorii de informații non-financiare și anume:

1) *indicatori de măsurare a performanței industriale*, cum ar fi spre exemplu, productivitatea muncii, inovațiile corporative, calitatea produselor fabricate etc.;

2) *informațiile de guvernare corporativă* cuprind așa indicatori cheie pentru riscul investitorilor ca: procesele de audit, standarde de independență, sisteme de management inovative Balanced Scorecard/JIT/TQM, plățile executive, independența managementului și au drept scop prevenirea riscurilor de fraudă și controlului intern slab;

3) *informații ce reies din relațiile cu părțile interesate*, incluzând forța de muncă, comunitatea și mediul (spre exemplu, drepturile omului, satisfacția cumpărătorilor sau date privind siguranța produselor, inițiative umanitare, relații comunitare, rate de mediu, programe de mediu etc.).

Pentru identificarea informațiilor non-financiare care sunt utile în procesul luării deciziilor de către părțile interesate cercetătorii Colegiului din Boston au examinat informațiile raportate de către 50 de entități de interes public din domeniul industrial. Studiul relevă că tipul informațiilor non-financiare prezentat depinde de mărimea entității și sectorul industrial. Marea majoritate a entităților pledează pentru dezvăluirea informațiilor privind responsabilitatea socială a acestora, însă se observă tendința de prezentare doar a informațiilor pozitive, cât și a datelor care deseori au un format neauditat. Totodată lipsa unor cerințe concrete și comune pentru anumite categorii de entități fac imposibilă comparabilitatea informațiilor din cadrul unui anumit sector al economiei.

Respondenții erau interesați de informațiile non-financiare, însă erau rezervați referitor la impactul acestora asupra luării deciziilor. Unii solicită să li se explice necesitatea informațiilor solicitate, deoarece acestea nu întotdeauna corespund așteptărilor investitorilor și altor părți interesate. Totuși dintre cele mai solicitate informații de natură non-financiară ce sunt relevante pentru părțile interesate pot fi menționate [5]:

- cota pieții;
- date privind satisfacția cumpărătorilor;
- produsele inovative;
- certificarea în domeniul calității;
- siguranța produselor;
- procedeele de audit.

Prezintă interes și experiența României în ceea ce privește raportarea non-financiară. Astfel, Directiva UE privind raportarea non-financiară a fost adoptată pe 29 septembrie 2014 și a intrat în vigoare la 20 de zile de la publicarea acesteia în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, pe data de 22 octombrie. Prevederile directivei obligă afacerile cu peste 500 de angajați care intră sub incidența definiției de afacere de "interes public" să elaboreze și să publice un raport nefinanciar, care trebuie să conțină "cel puțin aspectele de mediu, sociale și de personal, respectarea drepturilor omului, combaterea corupției și a dării de mită". Este important de menționat faptul că statele membre au

posibilitatea de a obliga să elaboreze astfel de rapoarte și companiile care au sub 500 de angajați, această extindere a obligativității depinzând de legiuitorii din statul suveran membru UE. Cu toate acestea prin Ordinul nr. 1938 al Ministerului Finanțelor al României nu s-a extins această obligativitate, păstrându-se limitele precizate în Directiva Europeană [7].

Majoritatea entităților care cad sub incidența directivei se confruntă cu problemele de natura formatului și modalității de raportare a informației non-financiare. Aceasta se explică prin faptul că Directiva Europeană 2014/95/UE privind prezentarea de informații nefinanciare stipulează că Comisia trebuie să elaboreze orientări fără caracter obligatoriu, incluzând indicatori-cheie generali și sectoriali de performanță nefinanciară. În ceea ce privește aspectele de mediu are trebui să se ia în calcul utilizarea terenurilor, apei, emisiile de gaze cu efect de seră și utilizarea materialelor [6]. Astfel, începând cu anul 2017 România cade sub obligativitatea legală de raportare non-financiară. În acest context, Centrul Român de Politici Europene, în parteneriat cu Raiffeisen Bank și Romanian Business Leaders a efectuat un studiu asupra entităților care au implementat în mod benevol raportarea non-financiară și vizează 24 de companii chestionate din domeniul bancar, energetic, al tehnologiilor informaționale, consultanță și farmaceutică [8]. În rezultatul analizei acestuia am identificat câteva direcții care influențează semnificativ asupra calității raportului nominalizat și se prezintă mai jos într-o manieră condensată.

**Necesitatea raportării** depinde de tipul entității și relevă faptul că raportarea non-financiară benevolă poate parveni din cadrul anumitor subdiviziuni specializate ale entității, entității mamă sau experienței altor țări. Principala problemă cu care se confruntă entitățile ce întocmesc rapoarte non-financiare o reprezintă lipsa atenției din partea publicului privind informația prezentată, ceea ce conduce deseori la neclarități privind necesitatea elaborării acestui tip de rapoarte.

**Motivele ce au stat la baza raportării** pot fi divizate în mai multe categorii și anume:

- creșterea transparenței entității;
- vizibilitate înaltă a entității;
- aliniere la cerințele grupului de entități ce raportează;
- cerințe de natură legislativă.

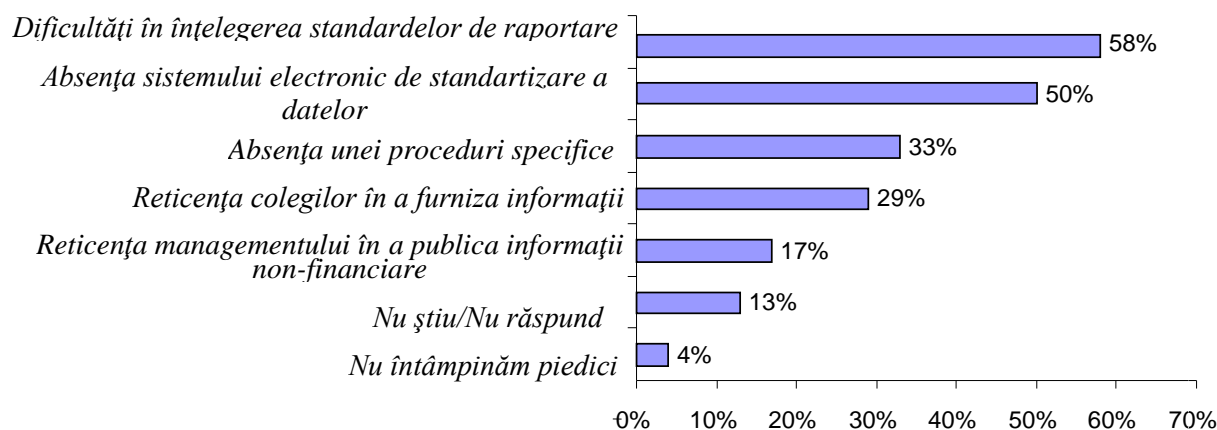
**Costurile legate de elaborarea rapoartelor** diferă în funcție de natura informațiilor non-financiare incluse în raport. Majoritatea entităților pledează pentru utilizarea serviciilor unui consultant extern, însă studiul arată că și acesta se confruntă cu probleme legate de accesul la informații în cadrul entității și efectele de feedback și schimbare. Entitățile care nu au apelat la consultanți externi, dar au colectat datele la nivelul diferitor subdiviziuni structurale ale entității au fost rezervate în ceea ce privește costurile suportate, dar în linii mari acestea evidențiază că acestea sunt destul de mari.

**Dificultățile ce apar în procesul colectării datelor** se atribuie în special la dificultăți legate de înțelegerea standardelor de raportare, lipsei de sisteme informaționale adaptate la aceste cerințe de raportare, precum și de o metodologie clară (vezi figura 2).

Astfel, una din problemele cheie, pe care au semnalizat-o entitățile ce aplică raportarea non-financiară, se referă la conștientizarea metodologiei de raportare. În opinia noastră, aceasta se explică prin faptul că lipsesc norme și reguli concrete ce ar descrie aceste aspecte, iar caracterul benevol lăsat la discreția entității nu întotdeauna este simplu de implementat în practică.

**Metodele de raportare aplicate** diferă în funcție de solicitările managementului entității, caracterul și utilitatea informațiilor non-financiare prezentate. În acest context, pe prim plan se plasează aplicarea unei grile proprii pentru raportarea în grup. De asemenea, în acest scop poate fi aplicat și un standard internațional pentru raportare publică, cum ar fi, spre exemplu, Global Reporting Initiative, UN Global Compact, AA1000, SA8000, ISAE3000 etc.





**Figura 2. Piedicile întâmpinate în procesul de colectare a datelor pentru raportarea non-financiară**

*Sursa: Raport de cercetare raportare non-financiară [8, pag.7]*

În vederea creșterii transparenței informațiilor prezentate s-a semnalizat necesitatea implementării raportării individuale față de raportarea în grup, ceea ce ar asigura o vizibilitate mai bună a informațiilor, care se pierde în raportarea mare a grupului, opinie cu care suntem de acord.

**Efectul raportării** fiind considerată cea mai importantă etapă în circuitul legat de raportarea non-financiară și evidențiază următoarele priorități:

- regândirea procesului de comunicare în companie;
- regândirea anumitor procese sau proceduri interne ale entității;
- personalizarea unui anumit soft folosit de către entitate etc.

Este de menționat, că pe lângă creșterea îmbunătățirea imaginii entității din punctul de vedere a transparenței drept principalul avantaj dobândit în rezultatul raportării, circa o treime din entități au indicat și avantaje de perspectivă financiară [4, pag. 11-12].

**Utilizatorii raportării** sunt în primul rând fondatorii, dar și partenerii entității, investitorii, piața bursieră etc. În linii mari, entitățile ce raportează le exercită pentru companie (75%), publicul larg (67%), pentru parteneri și investitori (55%), instituțiile internaționale și piețele de capital (33%), precum și organizațiile non-guvernamentale (29%) și doar o cincime pentru patronate și sindicate [8, pag. 13-14].

**Publicitatea informației** se realizează preponderent pe o secțiune de pe pagina web a entității, un website dedicat raportării sau un portal specializat. Alte moduri de raportare cum ar fi, mass media, presa, radio sau televiziune sunt utilizate în cazuri speciale în funcție de solicitările managementului.

**Codurile etice și practicile anticorupție** denotă importanța majoră a managementului eticii în companii. Practica arată că marea majoritate a companiilor chestionate dețin un cod de etică, acesta fiind preluat în mare parte de la compania mamă, ceea ce demonstrează că companiile străine dictează, de regulă, comportamentul etic al companiilor sale fiice.

Principala problemă care se structurează ține de raportarea cazurilor de încălcare a eticii în cadrul entităților, dat fiind faptul că normele internaționale solicită dezvăluirea cazurilor de investigații interne privind practicile de corupție și măsurilor întreprinse în vederea înlăturării acestora.

**Concluzii.** Raportarea reprezintă una din cele mai importante etape a ciclului contabil. În particular, raportarea non-financiară prezintă informații privind mediul, aspectele sociale, respectarea drepturilor omului etc. date ce nu sunt elucidate în situațiile financiare. Analiza practicilor europene privind raportarea non-financiară a demonstrat că entitățile întâmpină dificultăți legate de raportare începând cu înțelegerea standardelor și metodologiei de raportare, absența sistemelor electronice adecvate și terminând cu modul/formatul în care trebuie prezentate datele non-financiare. De asemenea calitatea informațiilor dezvăluite denotă tendința dezvăluirii

preponderent a aspectelor pozitive prin evitarea celor negative, aspecte care au necesitat efectuarea reformei propuse de Directivele Europene.

În pofida faptului că Republica Moldova nu cade sub incidența Directivei privind prezentarea de informații nefinanciare, considerăm că prevederile acesteia sunt deosebit de actuale și pe plan național, ținând cont de creșterea continuă a interesului părților interesate față de informațiile non-financiare. Astfel, entitățile autohtone de la care se solicită de către entitatea mamă nerezident sau pledează benevol pentru aplicarea reglementărilor europene pot implementa acest tip de raportare, ceea ce le va permite alinierea la cerințele internaționale de raportare a datelor. În acest context, pentru facilitarea procesului de implementare a raportării non-financiare se propune următoarele:

- identificarea nevoilor de raportare ale entității și părților interesate;
- studierea costurilor legate de elaborarea rapoartelor (implicarea consultanților externi sau utilizarea informațiilor la diferite nivele de gestiune din cadrul entității);
- includerea în raport a informațiilor ce prezintă importanță semnificativă pentru părțile interesate și contribuie la creșterea transparenței entității;
- studierea metodelor existente în practica internațională privind raportarea non-financiară și selectarea celei mai optime dintre acestea;
- stabilirea formatului raportării care poate fi sub formă de date, raport narativ etc.;
- automatizarea procesului de colectare a datelor în vederea diminuării costurilor, creșterii operativității și comparabilității datelor incluse în raport.

#### Bibliografie

1. AccountAbilityAA1000 Assurance Standard (AA1000AS 2008). 2008, 02 July 2009. <https://www.accountability21.net/aa1000as>.
2. Global Reporting Initiative Sustainability Reporting Guidelines, 2007. 02 July 2009. <https://www.globalreporting.org/home>.
3. Non-financial reporting. July 2009. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Non-financial\\_reporting](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Non-financial_reporting).
4. Non-financial information in progress. <https://www.nba.nl/Documents/Vaktechnisch-thema/MVO/NFI-wegwijzer-Engelse-versie.pdf>.
5. White Paper: Report on Project Findings. The use of non-financial information: what do investors want? 1 March 2008. <http://www.finrafoundation.org>.
6. Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari. <http://eur-lex.europa.eu>.
7. Raportarea non-financiară în România. Ce raportăm, de ce, și mai ales, cum? <http://arcromania.ro/content/index.php/programe/pentru-companii/articole-si-studii-de-caz/366-raportarea-non-financiara-2>.
8. Raport de cercetare raportare non-financiară. <http://www.crpe.ro/wp-content/uploads/2015/06/Raport-cercetare-raportare-non-financiara-FINAL.pdf>.

**VIZIUNI PRIVIND CRITERIILE DE CLASIFICARE A STOCURILOR LA  
ENTITĂȚILE AGRICOLE  
VISIONS CONCERNING CRITERIA FOR CLASIFICATION OF STOCKS IN  
AGRICULTAR ENTERPRISES**

**BULGARU Veronica, dr., conf. univ., UASM, [verbulgaru@mail.ru](mailto:verbulgaru@mail.ru)**

***Rezumat.** Literatura de specialitate și cercetările științifice în domeniul contabilității recomandă diferite criterii de delimitare a stocurilor și a elementelor componente ale acestora. Cu toate că o parte din criteriile respective stau la baza organizării evidenței și furnizării informației necesare pentru gestionarea stocurilor, nici unul din ele nu derivă din specificul activității agricole. Aplicarea criteriilor de clasificare a stocurilor recomandate facilitează ținerea evidenței sintetice și analitice, exercitarea controlului asupra circulației activelor respective, analiza și bugetarea activității de bază, precum și evidențierea factorilor materiali care determină crearea, dezvoltarea, îngrijirea și protejarea activelor biologice.*

***Abstract.** The literature by specialty and the scientific researches in the domain of the accounting recommend different criteria of delimitation of the stocks and some component elements of these ones. Although a part of respective criteria are at the basis of the organization of the analytical and synthetical bookkeeping as well as the supplying of the necessary information for the stocks administration none of them does not derive from the specific of the agricultural activity and does not elucidate the factors that determine the creation, development, care and the protection of the biological actives.*

**Cuvinte-cheie:** active biologice, materiale, particularități agricole, stocuri,

**JEL:** M 41

**Introducere.** Actualmente componența stocurilor este tratată în mod diferit în literatura economică contemporană, fiind determinată, în fond, de obiectul supus cercetării. La entitățile agricole componența stocurilor este influențată pregnant de procesele biologice care derulează în cadrul acestora, precum și de îmbinarea la unele entități a activității comerciale cu cea de producție. Astfel, o parte din stocuri contribuie la crearea activelor biologice, iar altă parte - atât la crearea, cât și la îngrijirea în continuare a acestora. Totodată, transformarea plantelor și animalelor generează noi stocuri de bunuri materiale. Diversitatea stocurilor deținute de întreprinderile agricole impune necesitatea unei astfel de clasificări a activelor în cauză, care să asigure ținerea contabilității conform cerințelor utilizatorilor interni și externi de informație.

**Rezultate și discuții.** Activitatea agricolă reprezintă administrarea de către o entitate a transformării biologice și recoltării activelor biologice pentru vânzare sau pentru obținerea activelor biologice adiționale și/sau produselor agricole. Potrivit prevederilor Standardului Național de Contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură” [2], transformarea biologică este un proces de creștere, producere, degenerare și reproducere care provoacă modificări calitative și/sau cantitative a unui activ biologic (de exemplu, creșterea unor culturi în scopul obținerii produselor agricole, creșterea animalelor pentru a fi vândute sau sacrificate, creșterea copacilor pentru obținerea lemnului).

De menționat că transformarea în cauză în cadrul entităților agricole nu se desfășoară în corespundere cu legile naturii, ci sub conducerea și participarea omului reprezentând, de fapt, o transformare dirijabilă. Totodată în plan valoric gestionarea activității agricole este imposibilă fără costuri de muncă vie și materializată, care întruchipează aportul factorului uman și al bazei tehnico-materiale existente în procesul de transformare orientată a activelor biologice. De astfel, obținerea produselor vegetale și animaliere este legată atât de folosirea pământului, cât și a unui volum enorm de resurse materiale, în componența cărora o pondere semnificativă revine stocurilor.

Spre deosebire de alte entități din economia națională, componența stocurilor la entitățile agricole este influențată de particularitățile activității agricole și anume:

- obținerea unei părți semnificative de stocuri (de exemplu, materialul de plantat, furajele etc.) nemijlocit pe teren, cu posibilitatea reînnoirii acestora doar o singură dată pe an – la momentul recoltării. Această particularitate are o deosebită importanță pentru stabilirea direcțiilor de utilizare ulterioară a bunurilor în cauză, deoarece o parte din ele trebuie rezervată în stoc pentru următorul ciclu de producție;

- obținerea unică a produselor agricole și activelor biologice adiționale, ceea ce majorează perioada de localizare a mijloacelor în stocuri. În asemenea condiții, o parte esențială de bunuri materiale, cum ar fi semințele, furajele, îngrășămintele organice, materialul de plantat, se reînnoiesc frecvent în cadrul circuitului economic pe seama mijloacelor proprii. Acestea nu se consumă și nici nu se comercializează, ci rămân în componența stocurilor pentru următorul ciclu de producție, generând astfel majorarea duratei de rotație a mijloacelor [10]. Cu alte cuvinte, recuperarea totală, de exemplu, a semințelor va avea loc doar după încheierea procesului de obținere a produselor din aceste semințe, recuperarea totală a furajelor – după obținerea produselor sau încheierea creșterii animalelor până la condițiile corespunzătoare de masă vie etc.

În sectorul zootehnic circuitul mijloacelor începe din momentul formării stocurilor de furaje. Mijloacele materializate în astfel de stocuri măresc esențial durata recuperării acestora. Însă particularitatea în cauză nu are un caracter universal. Astfel, în cazul creșterii bovinelor pentru lapte produsele de bază se obțin uniform pe parcursul anului, fără fluctuații sezoniere semnificative, iar resursele consumate se recuperează practic în același timp cu produse concrete sub formă de lapte cu un anumit conținut de grăsime [3]. De aceea durata ciclului de producție în sectorul dat este destul de redusă, fiind determinată în exclusivitate de timpul dintre momentul nutriției animalelor și momentul obținerii produselor. Aceasta înseamnă că costurile suportate zilnic în procesul întreținerii bovinelor pentru lapte se recuperează de asemenea zilnic, cu excepția costurilor efectuate în perioada repaosului sezonier. De astfel, durata ciclului de producție în sectorul respectiv oscilează de la câteva ore până la 2 luni [9]. Prin urmare, durata circuitului mijloacelor și a ciclului de producție în sectorul zootehnic se deosebesc prin perioada localizării activelor în stocuri de produse, disponibilități bănești și resurse materiale cu destinație de producție. Întrucât perioada localizării mijloacelor sub forme de produse și numerar este ne semnificativă, rezultă că acestea se materializează, în fond, în stocuri de materiale cu destinație de producție.

Pornind de la cele nominalizate se poate concluziona că stocurile reprezintă atât elementul indispensabil al transformării direcționate a plantelor și animalelor, cât și rezultatul acestei transformări. O parte din stocuri (de exemplu, semințele și materialul de plantat) contribuie la formarea activelor biologice purtători care asigură obținerea multiplă a produselor agricole. Alte tipuri de stocuri (de exemplu, furajele) au o destinație mai variată și participă atât la crearea, cât și la creșterea și îngrijirea în continuare a activelor biologice. Ca urmare, unele stocuri de materiale se folosesc în ciclul agricol doar o singură dată, iar altele permanent, devenind, de fapt, o condiție a desfășurării normale a acestuia. În afară de aceasta, în unele subramuri, stocurile valorificate de către activele biologice se recuperează cu produse noi practic în același timp (de exemplu, cu lapte), iar altele – doar la momentul recoltării care poate avea loc o singură dată sau de câteva ori pe an. În astfel de cazuri stocurile se localizează sub formă de producție în curs de execuție o perioadă îndelungată a anului.

Pe de altă parte, însăși transformarea plantelor și animalelor generează noi stocuri care în funcție de destinație și forma naturală se pot plasa în categoria produselor, materialelor cu destinație agricolă sau activelor biologice circulante. Componența stocurilor utilizate în activitatea de bază a producătorilor agricoli, precum și a celor obținute în urma activității respective este determinată preponderent de procesele biologice care derulează în cadrul acestora. În afară de aceasta, nomenclatorul stocurilor este influențat totodată de îmbinarea la unele entități a activității comerciale cu cea de producție. Prin urmare, la majoritatea entităților agricole stocurile reunesc următoarele elemente: materiale, active biologice circulante, producția în curs de execuție, produse și mărfuri. Obiectele de mică valoare și scurtă durată ca element distinct al stocurilor urmează a fi anulate, întrucât semnificația bunurilor respective asupra creării, îngrijirii și protejării activelor biologice este neînsemnată.

Una din problemele existente care generează incertitudini în domeniul tratamentului contabil al stocurilor constă în aceea că literatura autohtonă de specialitate nu recomandă criteriile specifice și univoce de delimitare a acestor active astfel, încât să faciliteze ținerea evidenței sintetice și analitice, exercitarea controlului asupra circulației acestora, pronosticarea volumului necesar pentru activitatea de bază a întreprinderii, cât și în scopuri de gestiune eficientă. Această lacună este proprie și pentru majoritatea cercetărilor științifice. Astfel, doctorul în economie N. Stratulat [5] se limitează preponderent cu clasificarea mărfurilor utilizând în acest scop doar două criterii cu caracter general: nivelul cererii (cu cerere zilnică, sporită, cu preț redus etc.) și termenul de utilizare (cu termen lung și curente). În fond, criteriile utilizate de autor sunt corecte, întrucât primul permite de a determina frecvența și necesitatea punerii în vânzare a mărfurilor, iar al doilea – termenul de utilizare a acestora de către consumatori. Însă criteriile menționate n-au nici o tangență cu ținerea contabilității și, prin urmare, nu pot fi aplicate pentru clasificarea stocurilor în scopuri contabile.

Diversitatea stocurilor deținute de întreprinderi impune necesitatea unei astfel de grupări care să asigure cadrul managerial cu informații utile și exhaustive pentru gestiunea reușită a bunurilor materiale circulante. În continuare sunt expuse cele mai frecvente criterii de clasificare a stocurilor abordate de autorii din străinătate [4; 6; 7; 8] cu specificarea, în caz de necesitate, a valorii lor aplicative.

În funcție de forma pe care o îmbracă stocurile se împart în stocuri materiale și stocuri nemateriale. Acest criteriu stă la baza contabilizării stocurilor în dependență de natura lor materială. De exemplu, serviciile nefinisate (aflate în curs de execuție) au o formă necorporală și reprezintă producție în curs de execuție la finele perioadei de raportare.

În dependență de destinație se deosebesc stocuri pentru necesități de producție și stocuri destinate vânzării. Astfel de delimitare a stocurilor permite de a determina mai obiectiv indicatorii capacității de plată a entității.

În funcție de sursa de proveniență stocurile se delimitează în stocuri cumpărate și stocuri fabricate (obținute pe teren). Gruparea în cauză poate fi folosită, de exemplu, la elaborarea bugetului de achiziții, planificarea structurii plăților pecuniare etc.

În funcție de faza ciclului de exploatare se disting stocuri aflate în faza de aprovizionare, stocuri aflate în faza de producție și stocuri aflate în faza de desfacere. Actualmente sfera de aplicare a acestui criteriu de clasificare a stocurilor este limitată în plan metodologic, deoarece fazele de aprovizionare și de desfacere nu se reflectă în conturi distincte, iar stocurile aflate în faza de producție se exprimă prin costuri suportate în procesul utilizării acestora.

În dependență de apartenență se deosebesc stocuri proprii și stocuri ale terților. Primele sunt controlate de întreprindere și se reflectă în componența activelor circulante, iar ultimele sunt primite pentru păstrare sau prelucrare și se înregistrează în conturi extrabilanțiere.

În funcție de locul păstrării se disting stocuri aflate în depozitele entității și stocuri aflate la păstrare temporară sau în custodie la terți. Asemenea clasificare este necesară pentru evidențierea gestionărilor, responsabilităților și gradului de influență asupra integrității stocurilor.

În dependență de particularitățile pronosticării stocurile se delimitează în stocuri curente, stocuri pentru condiționare și stocuri de siguranță. Criteriul dat este relevant, în primul rând, pentru pronosticarea procurării și utilizării materialelor. De menționat că în condițiile economiei planificate mărimea stocurilor de siguranță constituia circa 50 % din quantumul stocurilor curente. Însă actualmente asemenea abordare practic este inadmisibilă, întrucât majoritatea producătorilor agricoli se află într-o situație financiară dificilă și nu pot direcționa mijloace suplimentare pentru constituirea stocurilor de siguranță în proporții așa de impunătoare.

În plus, trebuie de menționat că nici unul din criteriile examinate succint mai sus nu reflectă originea stocurilor. Pentru producătorii agricoli criteriul originii (sau provenienței) stocurilor are o importanță majoră, întrucât, pe lângă, stocurile de origine industrială (de exemplu, carburanți, îngrășăminte minerale, mijloace de uz fitosanitar etc.) se utilizează pe larg pentru necesități de producție și stocuri de origine biologică (de exemplu, semințe, furaje, îngrășăminte organice etc.), ceea ce nu este caracteristic pentru majoritatea întreprinderilor din alte sectoare ale economiei naționale.



Fiecare din criteriile menționate are rolul său în organizarea contabilității, efectuarea analizei și bugetării activității de bază, precum și în asigurarea controlului de gestiune. Însă pornind de la prevederile Standardului Național de Contabilitate „Stocuri” și Standardului Național de Contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură”, considerăm că cele mai relevante criterii de clasificare pentru ținerea contabilității la întreprinderile agricole sunt criteriile destinației, provenienței și apartenenței stocurilor. Anume aceste trei criterii stau la baza evidenței sintetice și analitice, exercitării controlului asupra circulației bunurilor respective, întocmirii rapoartelor de uz intern și extern.

Criteriile de clasificare a stocurilor în ansamblu sau a părților componente ale acestora (de exemplu, a materialelor, activelor biologice circulante etc.) au servit drept subiect de studiu atât în literatura didactică autohtonă, cât și în cercetările științifice din domeniul contabilității, fără, însă, a se solda de fiecare dată cu concluzii adecvate. Astfel, unii specialiști din domeniu au propus de a clasifica materialele în materii prime și materiale consumabile. Potrivit autorilor, materiile prime includ bunurile care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc integral sau parțial în componența acestora, fie în stare inițială, fie în stare transformată. La rândul său, materialele consumabile reprezintă acele categorii de bunuri de natura activelor curente care participă direct în procesul de producție, fără a se regăsi, de regulă, în conținutul material al produselor fabricate.

În corespundere cu dispozițiile Standardului Național de Contabilitate „Stocuri” materiile prime și materialele de bază sunt bunurile care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată. La rândul său, materialele consumabile reprezintă bunurile care participă sau contribuie la procesul de producție și/sau de prestări servicii fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit (de exemplu, materiale auxiliare, combustibil, materiale pentru ambalat, piese de schimb, anvelope și acumulate procurate separat de mijloacele de transport).

Pornind de la opiniile autorilor de mai sus, precum și prevederile standardului invocat, considerăm că astfel de delimitare a materialelor ține cont în mare măsură doar de particularitățile procesului tehnologic și, prin urmare, ea este discutabilă. Doar materia primă, deopotrivă cu materialele consumabile se consumă integral, chiar dacă se regăsește complet sau parțial în produsul nou-creat. De astfel, și materiile prime de asemenea urmează a fi calificate drept materiale consumabile.

Criteriile de clasificare a materialelor sunt abordate de asemenea în publicațiile din străinătate. Astfel, autorul români și ruși [4; 6; 7; 8] au propus de a clasifica materialele în funcție de rolul exercitat în procesul de producție în materiale de bază și materiale auxiliare. Materialele de bază formează conținutul sau masa fizică a produselor, iar cele auxiliare contribuie la desfășurarea ritmică a proceselor tehnologice. Atribuirea materialelor la o grupă sau alta este determinată de funcția exercitată de acestea în procesul de fabricare a produselor.

În funcție de proveniență autorii respectivi disting materiale procurate și materiale obținute pe teren.

După locul în care se află materialele la un moment dat economiștii în cauză deosebesc materiale aflate la depozite, materiale în curs de aprovizionare și materiale aflate la terți pentru prelucrare sau păstrare. Acest criteriu de clasificare are importanță practică în condițiile când materialele se păstrează atât la întreprindere, cât și peste hotarele ei. În schimb, evidențierea materialelor în faza de aprovizionare este dubioasă, întrucât astfel de date nu pot fi contabilizate din cauza lipsei unor informații autentice, confirmate operativ în documente justificative.

În funcție de destinație materialele pot fi folosite pentru activitatea de bază, unități auxiliare, necesități administrative, desfacerea produselor și mărfurilor, efectuarea reparațiilor curente și capitale, precum și pentru crearea activelor imobilizate. Dar în viziunea autorului, acest criteriu de clasificare nu poate influența metodologia contabilității și modul de evaluare a materialelor ieșite, deoarece casarea acestora se efectuează în baza unor documente unice, modul de prelucrare al cărora nu depinde de destinația bunurilor.

În fond criteriile de clasificare a materialelor examinate anterior au o anumită valoare cognitivă și pot fi racordate la necesitățile informaționale ale întreprinderilor. Cu toate acestea, nici

unul din ele nu reliefează particularitățile activității agricole și modul utilizării materialelor în procesul transformării direcționate a activelor biologice în produse și/sau active biologice adiționale. Astfel, s-a constatat cu certitudine că durata acțiunii unor sau altor tipuri de materiale asupra modificării plantelor și animalelor nu este identică. De exemplu, îngrășămintele minerale și organice, spre deosebire de carburanți sau furaje, pe lângă acțiunea curentă în anul de gestiune posedă și o semnificativă postacțiune care contribuie la sporirea productivității culturilor agricole pe parcursul câtorva ani consecutivi după încorporarea lor în sol [9]. Însă această particularitate a utilizării îngrășămintelor actualmente este neglijată, iar atribuirea valorii lor la costurile fitotehnicii se efectuează integral și doar o singură dată, denaturând prin aceasta costul produselor obținute dintr-un asolament sau altul.

Pornind de la cele menționate, autorul consideră necesar de a folosi în scopuri contabile trei criterii de clasificare a materialelor axate pe particularitățile utilizării lor de către întreprinderile agricole și anume:

1. În dependență de funcția exercitată în procesul obținerii produselor și/sau activelor biologice adiționale;
2. În funcție de durata acțiunii asupra activelor biologice;
3. În dependență de cantitatea necesară pentru obținerea volumului programat de produse și/sau active biologice adiționale.

În dependență de funcția exercitată de materiale în procesul obținerii produselor și/sau activelor biologice adiționale ele pot fi delimitate în:

- materiale de bază care participă direct la formarea (crearea) activelor biologice sau contribuie la dezvoltarea, îngrijirea și protejarea acestora (de exemplu, mijloacele de protecție a plantelor, îngrășămintele minerale și organice, materialul de plantat semințele, furajele, produsele petroliere etc.);
- materiale auxiliare care nu constituie condițiile de existență a activelor biologice, dar asigură decurgerea normală a procesului de transformare a acestora (de exemplu, piesele de schimb, combustibilul ș. a.).

Totodată trebuie de menționat că delimitarea materialelor în materiale de bază și materiale auxiliare într-o măsură oarecare are un caracter convențional, fiind influențată de destinația și volumul stocurilor respective utilizate pentru obținerea unui sau altui tip de produse, de particularitățile procesului tehnologic etc.

În dependență de durata acțiunii materialelor asupra activelor biologice acestea pot fi grupate astfel:

- materiale cu acțiune curentă (de exemplu, semințele, furajele, mijloacele de protecție a plantelor etc.);
- materiale cu acțiune îndelungată care depășește o perioadă de gestiune (de exemplu, îngrășămintele minerale și organice, anvelopele, acumulatele ș. a.).

În dependență de necesarul de materiale pentru obținerea volumului programat de produse și/sau activelor biologice adiționale se pot distinge:

- stocuri normative;
- stocuri de siguranță.

Stocurile normative reprezintă cantitatea normativă de materiale care este necesară pentru creșterea, îngrijirea și transformarea activelor biologice (de exemplu, cantitatea normativă de semințe pentru semănatul grâului de toamnă).

Stocurile de siguranță reprezintă cantitatea minimă de materiale, rezervată la entitate în scopul acoperii cerințelor normative în condiții problematice de asigurare (de exemplu, crearea unui stoc minim de furaje în legătură cu pronosticarea condițiilor climaterice nefavorabile). Însă formarea stocurilor de siguranță condiționează majorarea cheltuielilor aferente deținerii materialelor respective. De aceea mărimea lor trebuie optimizată la maxim pe măsura posibilităților, pornind de la fluctuațiile sezoniere, durata ciclului de producție, stabilitatea relațiilor de aprovizionare existente cu furnizorii etc.

**Concluzii:**

1. Cu toate că criteriile de clasificare a stocurilor existente în literatura didactică și cercetările științifice în domeniu au o valoare aplicativă și pot fi racordate la necesitățile informaționale ale entităților, acestea nu derivă din particularitățile activității agricole, precum și din modul utilizării materialelor în procesul transformării direcționate a plantelor și animalelor.

2. Diversitatea stocurilor deținute de întreprinderile agricole impune necesitatea unei astfel de clasificări a activelor în cauză, care să asigure ținerea contabilității conform cerințelor utilizatorilor interni și externi de informație.

3. Criteriile de clasificare a stocurilor recomandate reflectă adecvat particularitățile activității agricole, facilitează ținerea evidenței sintetice și analitice, favorizează sporirea capacității informaționale a sistemului contabil și luarea deciziilor manageriale corecte în vederea pronosticării necesarului de materiale, întocmirii rapoartelor interne etc.

**Bibliografie**

1. Standardul Național de Contabilitate „Stocuri”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
2. Standardul Național de Contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
3. Frecăușan A., Balan I. Evidența contabilă în exploatațile agricole. Chișinău: UASM, 2002. 257 p.
4. Ristea M. Contabilitatea financiară a întreprinderii. București: Editura universitară, 2005. 520 p.
5. Stratulat N. Perfecționarea evidenței mărfurilor în comerțul cu amănuntul. Autoref. tezei dr. șt. economice. Chișinău, 2001, 29 p.
6. Vișan D., Burada C., Burtescu C. Contabilitate financiară. Pitești: Editura „Independența economică”, 2006. 262 p.
7. Богатая И. Н., Хахонова Н. Н. Бухгалтерский учет. Ростов-На-Дону: Филинь, 2008. 608 с.
8. Вещунова Н., Фомина Л. Бухгалтерский учет. Москва: Финансы и статистика, 2006. 560 с.
9. Дарие Г. Учебное пособие по крупному рогатому скоту. Максимовка, 2007. 120 с.
10. Минакова И. Экономика сельскохозяйственного производства. Москва: Колос, 2004. 527 с.

**CONSIDERAȚIUNI PRIVIND SITUAȚIILE FINANCIARE CONSOLIDATE  
ÎNTOCMITE ÎN CONFORMITATE CU SIRF  
CONSIDERATION REGARDING CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS  
PREPARED IN ACCORDANCE WITH IFRS**

*PALADI Valentina, dr., conf. univ., ASEM, [vspaladi@mail.ru](mailto:vspaladi@mail.ru)*

*ERHAN Lica, dr., conf. univ., ASEM, [lica.erhan@mail.ru](mailto:lica.erhan@mail.ru)*

**Rezumat.** Acest articol este consacrat unor aspecte privind întocmirea situațiilor financiare consolidate în conformitate cu prevederile Standardelor Internaționale de Raportare Financiare. Sunt descrise importanța, etapele întocmirii a situațiilor financiare consolidate, precum și modalitățile de calculare a intereselor necontrolate.

**Abstract.** This article describes some issues regarding consolidated financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards. This paper reveals the importance, steps of preparation of the consolidated financial statements and the methods of calculation of the non-controlling interests.

**Cuvintele-cheie:** situații financiare consolidate, societate-mamă, entitate-fiică, control, interese necontrolate, good-will.

**JEL: M 41**

În prezent, atât la nivel mondial, cât și autohton crește rolul situațiilor financiare consolidate. Motivele sunt cunoscute: globalizarea afacerilor, consolidarea entităților ca urmare a fuziunilor și achizițiilor de entități, crearea entităților de tip - părți afiliate (entități fiice, entități asociate și asocieri de participare). Legăturile economice și juridice strânse între acestea, gradul de concentrare a capitalului și creșterea rolului lor în dezvoltarea economică a țării atrage atenția și interesul din partea multor utilizatori ai situațiilor financiare individuale ale acestor entități, care solicită informații noi despre poziția financiară, performanțele financiare și riscurile legate de investițiile financiare ale noilor grupuri. Astfel de informații pot fi obținute doar ca urmare a întocmirii situațiilor financiare consolidate, care în conformitate cu prevederile SIRF 10 „Situații financiare consolidate” reprezintă „situațiile financiare ale unui grup, în cadrul căruia activele, datoriile, capitalurile proprii, venitul, cheltuielile și fluxul de numerar ale societății-mamă și ale filialelor (entităților-fiice) sunt prezentate ca aparținând unei entități economice unice”.

Una dintre principalele cerințe la întocmirea situațiilor financiare consolidate constă în eliminarea unor indicatori ai entităților din cadrul grupului, pentru a se evita dubla contabilizare.

În practica internațională modalitatea de întocmire a situațiilor financiare este reglementată de un șir de standarde, utilizarea cărora depinde de gradul de participare a investitorului, adică de procentul de acțiuni achiziționate și de nivelul impactului economic al investitorului asupra obiectului de investiții, precum și de metodele utilizate pentru contabilizarea investițiilor în cadrul consolidării.

Astfel, în cazul unei participații semnificative a investitorului în activitatea entităților asociate, când investițiile în acestea constituie de la 20% la 50% și în cazul unui control comun asupra unei asocieri în participare, în situațiile financiare consolidate investițiile sunt contabilizate conform *metodei punerii în echivalență*, aplicarea căreia este reglementată de IAS 28 „Investiții în entitățile asociate” și SIRF 11 „Angajamente comune”.

În cazul când investitorul controlează activitatea entității-fiice și investițiile în acestea constituie peste 50%, investițiile în cadrul situațiilor financiare consolidate sunt contabilizate conform *metodei achiziției*, aplicarea căreia este reglementată de SIRF 10 „Situații financiare consolidate” și SIRF 3 „Combinări de întreprinderi”.

În articolul dat vom expune unele considerații aferente întocmirii situațiilor financiare consolidate în conformitate cu SIRF 10.

Astfel, în conformitate cu prevederile acestui standard, o entitate este obligată să întocmească situații financiare consolidate, în cazul în care controlează una sau mai multe entități, care sunt afiliate în raport cu cea care este societatea-mamă. Împreună, societatea-mamă și mai multe entități-fiice (sau filiale), în aspect economic, formează un grup, care este o entitate economică unică. Din punct de vedere financiar, societatea-mamă este un investitor, iar entitatea fiică – obiectul în care s-a investit.

Însă pentru a face parte din grupul de entități consolidate, obiectul în care s-a investit, trebuie să fie controlat de către investitor. Prin urmare, *principala condiție* a includerii unei entități într-un grup de entități constă în stabilirea existenței controlului al unui investitor asupra unei entități în care s-a investit. Doar în cazul existenței controlului, obiectul în care s-a investit devine „entitate-fiică”, iar investitorul – „societate-mamă”.

Noțiunea de control asupra obiectului în care s-a investit este dezvăluită în standardul IFRS 10. Conform acestuia „un investitor controlează o entitate în care s-a investit atunci când este expus riscurilor sau are drepturi asupra rezultatelor variabile pe baza participării sale în entitatea în care s-a investit și are capacitatea de a influența acele rezultate prin autoritatea sa asupra entității în care s-a investit”. Deci, principiul de bază al noțiunii de control constă în aceea, că acesta există doar atunci când investitorul are:

- autoritate asupra obiectului în care s-a investit;
- este supus riscurilor asociate cu veniturile variabile generate din participarea în obiectul de investire sau are drepturi de a primi astfel de venituri; și
- are capacitatea de a influența asupra veniturilor prin exercitarea autorității sale asupra obiectului de investire.

Aplicarea eronată a conceptului de control poate duce la formarea incorectă a perimetrului consolidării, adică a numărului de entități, incluse în grup, și respectiv, în situațiile financiare consolidate.

Controlul asupra unei entități în care s-a investit, de regulă, (dar nu întotdeauna) este deținut de investitor atunci, când acesta procură mai mult de 50% de acțiuni cu dreptul de vot ale altei entități. Dacă investitorul nu deține controlul asupra unei entități în care s-a investit, atunci costurile aferente acestor investiții se reflectă nu prin metoda achiziției, dar, de exemplu, prin metoda punerii în echivalență.

După ce s-a stabilit, că există un grup de entități, format din societatea-mamă și entitatea-fiică se trece la consolidare, care constă în rezumarea situațiilor financiare a tuturor entităților din grup într-o singură situație financiară. Ținem să menționăm, că procesul de consolidare nu se rezumă doar la unirea „rând cu rând” a posturilor analogice din activele, capitalul propriu, datoriile, veniturile și cheltuielile. De regulă, procesul de consolidare este cu mult mai complicat și include un șir de etape, la fiecare dintre care sunt prevăzute un șir de măsuri în vederea transformării situațiilor financiare individuale ale entităților-fiice și a altor informații suplimentare în situațiile financiare consolidate. În particular, toate activele entităților fiice la data procurării trebuie să fie evaluate la valoarea justă. De asemenea, pentru ca situațiile financiare consolidate să prezinte informații financiare despre un grup ca o entitate economică unică este necesar de a elimina valoarea contabilă a investițiilor societății-mamă în entitățile-fiice și cota societății-mamă în capitalul propriu al fiecărei entități fiice. Este necesar de a identifica și interesele necontrolate, goodwill-ul la data procurării și raportării, de a determina profitul nerepartizat al entităților-fiice la data procurării și a grupului la data raportării, precum și de a elimina toate operațiile inter grup.

De regulă, conținutul situațiilor financiare consolidate nu se deosebește de cel reflectat în situațiile financiare individuale. Totuși situațiile consolidate conțin și unele articole (elemente) specifice, care lipsesc în situațiile financiare individuale, de exemplu, în situația consolidată privind poziția financiară a grupului de entități în pasive, în componența capitalului propriu, pe un rând distinct, apare un articol nou – interese necontrolate.

Apariția acestui articol în conținutul situațiilor financiare consolidate este cauzată de faptul, că în condițiile când societatea-mamă deține pachetul majoritar în capitalul propriu al



entității fiice, restul acțiunilor ale entității-fiice este deținut de alți investitori, care nu o controlează. De aceea, la întocmirea situațiilor financiare consolidate este important de a reflecta și interesele necontrolate, care reprezintă o parte din capitalul propriu al entității-fiice, care nu aparține direct sau indirect societății-mamă. Modalitatea de recunoaștere, evaluare ulterioară și modificare a intereselor necontrolate sunt reglementate de SIRF 3 „Combinări de întreprinderi” și SIRF 10 „Situații financiare consolidate”.

La întocmirea situațiilor financiare consolidate mărimea intereselor necontrolate trebuie să fie determinate atât la data procurării entității fiice, cât și la data raportării. SIRF 3 prevede două modalități de calculare a mărimii intereselor necontrolate:

✓ *Prima modalitate - ca cotă în valoarea justă a activelor nete ale entității fiice, care nu aparțin societății-mamă.* În acest caz, mărimea intereselor necontrolate, la data procurării, se determină ca produsul dintre valoarea justă a activelor nete ale entității-fiice la data procurării cu cota care nu aparține societății-mamă.

La determinarea intereselor necontrolate, prin această modalitate, trebuie de ținut cont, că în situația financiară a entității-fiice goodwill-ul ei propriu nu se reflectă și ca urmare acesta nu se conține nici în activele nete ale fiicei. Cu alte cuvinte, la calcularea mărimii intereselor necontrolate, în baza acestei modalități, goodwill-ul, ce se atribuie cotei intereselor necontrolate, nu se determină și nu se include în componența intereselor necontrolate. Ca urmare și în activele consolidate se va reflecta doar acea parte a goodwill-ui entității-fiice, care aparține societății-mame.

La data raportării mărimea intereselor necontrolate se determină prin înmulțirea valorii juste a activelor nete ale entității-fiice la data raportării cu cota care nu aparține societății-mamă.

✓ *A doua modalitate - conform valorii juste a acțiunilor entității-fiice, care nu aparțin societății mamă.* În acest caz mărimea intereselor necontrolate se determină prin înmulțirea numărului de acțiuni, care nu aparțin societății-mamă cu valoarea justă a unei acțiuni. În practică, valoarea justă a acțiunii corespunde cu valoarea de piață a acestora la data procurării entității-fiice. În cazul în care acțiunile entității-fiice nu sunt cotate pe piața financiară atunci, de regulă, sunt invitați specialiști-evaluatori, care vor stabili valoarea justă a unei acțiuni.

Modalitatea de calculare a mărimii intereselor necontrolate, în baza valorii juste a acțiunilor entității-fiice, care nu aparțin societății mamă, este bazată pe determinarea goodwill-ui complet, care trebuie să fie prezentat în componența activelor consolidate, adică va fi reflectat nu doar goodwill-ul ce aparține societății-mamă, dar și acela care revine intereselor necontrolate. Mărimea goodwill-ui complet se determină astfel:

$$\text{Goodwill complet cu } 100\% \text{ interes necontrolat} = \text{Valoarea justă a investiției investitorului, care deține controlul} + \text{Valoarea capitalului investitorilor, ce nu dețin controlul} - \text{Valoarea justă a activelor nete ale entității fiice la data procurării}$$

La data raportării, mărimea intereselor necontrolate, calculată în baza valorii juste a acțiunilor entității-fiice care nu aparțin societății-mamă, se determină astfel:

$$\text{Interese necontrolate la data raportării} = \text{Valoarea justă a intereselor necontrolate la data procurării} + \% \text{ intereselor necontrolate în majorarea valorii juste a activelor nete ale entității fiice de la data procurării} - \% \text{ intereselor necontrolate în deprecierea goodwill-ui}$$

Vom ilustra această modalitate de calculare a intereselor necontrolate la data raportării.

*Exemplul.* La 1 februarie 201X societatea-mamă a procurat 60% din acțiunile cu dreptul de vot ale entității-fiice achitând 710 960 mii lei. La momentul procurării profitul nerepartizat al entității-fiice a constituit 33 300 mii lei, iar la data raportării 125 800 mii lei. Valoarea justă a intereselor necontrolate la data procurării a fost de 100 000 mii lei. Capitalul social al entității-fiice

la data procurării a alcătuit 117 200 mii lei. La momentul achiziției activele nete ale entității-fiice au fost reflectate la valoarea contabilă. Valoarea justă a activelor nete ale entității-fiice, în principiu, corespunde valorii contabile, cu excepția următoarelor articole:

- Terenuri: conform evaluării experților valoarea justă a terenurilor la momentul procurării depășea valoarea contabilă cu 30 000 mii lei.
- Stocuri: la momentul achiziției, conform evaluatorilor, valoarea realizabilă netă a stocurilor a fost mai mare decât cea contabilă cu 20 000 mii lei. Jumătate din stocuri, aflate la bilanț la data procurării a fost realizată până la 31 decembrie 20.

De la momentul procurării, mărimea goodwill-ului s-a depreciat cu 25%. Se cere de a calcula mărimea intereselor necontrolate la data raportării.

Înainte de trece la determinarea mărimii intereselor necontrolate este necesar de a calcula valoarea justă a activelor nete ale entității-fiice la data procurării și data raportării (calculul 1) și mărimea goodwill-ului (calculul 2).

**1. Calculul valorii juste a activelor nete ale entității fiice, mii lei**

	<b>La data raportării</b>	<b>La data procurării</b>	<b>Modificări</b>
1. Capitalul social	117 200	117 200	
2. Profit nerepartizat	125 800	33 300	+ 92 500
3. Ajustări: aducerea la valoarea justă			
- terenuri	30 000	30 000	-
- stocuri	20 000/2 = 10 000	20 000	-10 000
<b>Total active nete</b>	<b>283 000</b>	<b>200 500</b>	<b>+82 500</b>

**2. Calculul Goodwill-ului complet, mii lei**

1. Valoarea investiției	710 960
2. Valoarea justă a intereselor necontrolate la data procurării	100 000
3. Valoarea justă a activelor nete ale entității fiice la data procurării	(200 500)
4. Goodwill la data procurării ( rd.1 + rd.2 – rd.3)	610 460
5. Deprecierea goodwill-ului (25% x 612 500)	(152 615)
Inclusiv:	
- grupei (60% x 152 615)	91 569
- intereselor necontrolate (40% x 152 615)	61 046
6. Goodwill la data raportării (rd.4 –rd.5)	457 845

**3. Calculul mărimii intereselor necontrolate, în baza valorii juste, mii lei:**

1. Valoarea justă a intereselor necontrolate la data procurării	100 000
2. Cota intereselor necontrolate în creșterea valorii juste a activelor nete ale entității fiice la data procurării până la data raportării (40% x 82 500)	33 000
3. Cota intereselor necontrolate în deprecierea goodwill-ului (calc.2)	(61 046)
4. Total interese necontrolate la data raportării (rd.1 + rd.2 – rd.3)	71 954

Astfel, mărimea intereselor necontrolate la data raportării, calculată în baza valorii juste constituie 71 954 mii lei.

Concluzionând cele menționate mai sus putem afirma, că întocmirea situațiilor financiare consolidate reprezintă un proces destul de complicat și responsabil, care conține un șir de etape, fiecare dintre care având o importanță majoră în obținerea situațiilor consolidate. În particular, la determinarea mărimii intereselor necontrolate este important de a ține cont, că calcularea acestei mărimi în baza valorii juste a acțiunilor entității-fiice, care nu aparțin societății mamă, se obține goodwill-ul complet, iar ca cotă în valoarea justă a activelor nete ale entității fiice, care nu aparțin societății-mamă - goodwill parțial.

**Bibliografie**

1. IFRS 3 „Combinări de întreprinderi”, [www.minfin.md](http://www.minfin.md)
2. IFRS 10 „Situații financiare consolidate”, [www.minfin.md](http://www.minfin.md)
3. Новые МСФО по консолидации и оценке справедливой стоимости. Пер. с англ.- М.: Альпина Паблишер, 2013

**ABORDĂRI NAȚIONALE ȘI INTERNAȚIONALE PRIVIND DEFINIREA,  
COMPONENȚA ȘI EVALUAREA STOCURILOR  
NATIONAL AND INTERNATIONAL APPROACHES RELATED TO INVENTORIES  
DEFINITION, COMPOSITION AND COST MEASUREMENT**

**Artur VÎRTOSU, Drd. ASEM, ACCA, Republica Moldova, [artur.virtosu.av@gmail.com](mailto:artur.virtosu.av@gmail.com)**

**Rezumat:** Stocurile constituie o componentă semnificativă a activelor circulante ale entității. Definiția, componența și evaluarea stocurilor prevăzute în literatura internațională și națională prezintă similitudini, cu toate acestea există unele probleme, care sunt propuse pentru investigare și perfecționare:

- definiția și componența stocurilor;
- clasificarea stocurilor;
- evaluarea la recunoașterea inițială, evaluarea curentă și evaluarea în situațiile financiare;
- consecințe fiscale legate de evaluarea stocurilor.

Aspectele menționate sunt investigate în vederea elaborării recomandărilor luând în considerare abordările internaționale, inclusiv Directiva UE privind contabilitatea, ce urmează a fi transpusă în legislația națională.

**Abstract:** Inventories represents one of the most important components of the current assets. The definition, composition and measurement of inventories provided in the international and national literature have similarities, however there are issues proposed for investigation and improvement concerning:

- definition and composition of inventories;
- classification of inventories;
- cost measurement on initial recognition, current evaluation and in the financial statements;
- tax consequences related to inventory evaluation.

The above-mentioned issues are developed and recommendations provided considering the international approaches, including EU Accounting Directive, intended to transpose into national legislation.

**Cuvinte-cheie:** stocuri, evaluare, ajustarea valorii, cost de intrare, valoarea realizabilă netă.

**JEL: M 41**

**Introducere.** Stocurile reprezintă o componentă importantă a activelor circulante, prin urmare contabilitatea lor prezintă un interes deosebit în cadrul serviciului financiar-contabil al oricărei entități. Contabilitatea stocurilor entităților autohtone este reglementată de următoarele acte normative:

- Legea contabilității [3] – care stabilește reguli generale privind contabilitatea elementelor contabile;
- Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Stocuri” [14] – pentru toate entitățile care țin contabilitatea în partidă dublă, cu excepția celor de interes public și altor entități, care aplică reglementările contabile internaționale;
- Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 2 „Stocuri” [12] - pentru entitățile de interes public și alte entități care aplică reglementările contabile internaționale.

SNC ”Stocuri” intrat vigoare la 1 ianuarie 2014, a fost elaborat în baza directivelor Uniunii Europene (UE) și IAS 2 „Stocuri”. Sub aspect general terminologia, normele și abordările de bază prevăzute de reglementările internaționale se regăsesc în cele naționale.

Actualmente este elaborat un proiect al Legii contabilității noi, în baza Planului național de acțiuni privind implementarea Acordului de asociere „Republica Moldova – Uniunea Europeană” [7], care prevede armonizarea reglementărilor contabile naționale cu cerințele Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului, din 26 iunie 2013, privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi [2] (în continuare – Directiva 2013/34/UE).

Noțiunea de stocuri conform SNC "Stocuri" este apropiată definiției prevăzută în IAS 2, și cuprinde activele circulante care în condiții normale de activitate a entității sunt:

- 1) destinate vânzării;
- 2) în proces de prelucrare; sau
- 3) păstrate, pentru a fi folosite în procesul de producție, prestare a serviciilor și în alte scopuri.

Reglementările naționale prevăd componența stocurilor și modul de evaluare a lor în funcție de momentul efectuării acesteia. Astfel, pot fi delimitate evaluarea inițială, evaluarea curentă și evaluare ulterioară.

Scopul articolului constă în investigarea abordărilor naționale și internaționale privind definiția, componența și evaluarea stocurilor și formularea recomandărilor de perfecționare acestora în conformitate cu prevederile IAS, Directivei 2013/34/UE și practicilor internaționale avansate. În special sunt abordate problemele aferente: identificării elementelor care pot fi recunoscute ca stocuri, clasificării stocurilor, determinării valorii stocurilor la și după recunoașterea inițială, aprecierii consecințelor fiscale privind componența și evaluarea stocurilor.

În procesul cercetării, au fost luate în considerare rezultatele investigațiilor savanților din țară și de peste hotare privind contabilitatea stocurilor.

**Rezultate și discuții.** În literatura de specialitate autohtonă și reglementările contabile internaționale și naționale, noțiunea de stocuri este interpretată diferit. Astfel, stocurile sunt definite ca active circulante sub formă de materii prime, materiale consumabile, produse etc. necesare fiecărui stadiu al ciclului operațional (aprovizionare, producție, desfacere) pentru a asigura desfășurarea continuă și ritmică a activității entității.

În conformitate cu SNC "Stocuri" [14, pct.5], stocurile cuprind activele circulante care sunt:

- 1) destinate pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- 2) în curs de execuție în procesul desfășurării normale a activității; sau
- 3) sub formă de materii prime, materiale de bază și alte materiale consumabile, care urmează a fi folosite în procesul de producție, pentru prestarea serviciilor și/sau în alte scopuri gospodărești.

Definiția prevăzută de IAS 2 [12, pct.6] este similară cu cea din SNC "Stocuri". Totodată, conform pct.8 din acest standard, stocurile includ bunuri cumpărate și deținute în vederea revânzării, inclusiv, de exemplu, mărfurile cumpărate de un vânzător cu amănuntul și deținute în vederea revânzării sau terenurile și alte proprietăți imobiliare deținute în vederea revânzării. Stocurile includ, de asemenea, produsele finite ale entității sau producția aflată în curs de execuție de către entitate, precum și materiale și consumabile destinate utilizării în procesul de producție. De menționat că IAS 2 califică stocurile ca active în general, spre deosebire de SNC "Stocuri" care limitează noțiunea acestora numai ca active circulante. Considerăm rezonabil ca bunurile sub formă de terenuri și alte proprietăți imobiliare deținute în vederea revânzării să fie evidențiate în SNC "Stocuri" ca un element distinct de stocuri - *Active imobilizate deținute pentru revânzare*.

Totodată, în componența stocurilor ar putea fi incluse activele imobilizate deținute pentru vânzare, a căror mod de recunoaștere și evaluare este reglementat de Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 5 "Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte" [13]. Conform pct.6 din IFRS 5, entitatea trebuie să clasifice un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) ca fiind deținut în vederea vânzării dacă valoarea sa contabilă va fi recuperată în principal printr-o tranzacție de vânzare, și nu prin utilizarea sa continuă. Astfel, activul imobilizat trebuie să fie disponibil pentru vânzarea imediată, iar vânzarea lui trebuie să fie foarte probabilă. Analiza destinației acestei grupe de active permite să considerăm rezonabilă recomandarea ca activele imobilizate deținute pentru vânzare să fie incluse în componența stocurilor în reglementările naționale.

După părerea noastră, definițiile stocurilor, menționate mai sus, nu sunt complete și nu reflectă suficient, esența economică a acestei grupe de active. În acest context, recomandăm ca stocurile să fie definite astfel: *stocurile reprezintă active controlate de entitate, procurate pentru revânzare sau deținute în scopul vânzării, aflate în curs de execuție și destinate utilizării în*

procesul de producție, pentru prestarea serviciilor în cadrul desfășurării normale a activității entității.

În literatura de specialitate, precum și în reglementările naționale și internaționale, stocurile sunt clasificate după următoarele criterii principale prezentate în tabelul de mai jos.

**Tabelul 1. Criteriile de clasificare a stocurilor**

<b>Nr. crt.</b>	<b>Criteriul de clasificare</b>	<b>Componenta</b>
1.	<b>Conținutul economic și destinație</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ materiile prime și materialele de bază;</li> <li>➤ materialele consumabile;</li> <li>➤ obiectele de mică valoare și scurtă durată;</li> <li>➤ producția în curs de execuție;</li> <li>➤ produsele – bunuri fabricate în cadrul entității care includ semifabricatele, produsele finite, produsele secundare;</li> <li>➤ mărfurile;</li> <li>➤ ambalajele;</li> <li>➤ activele cu ciclul lung de producție, destinate vânzării.</li> </ul>
2.	<b>Apartenența la patrimoniul entității</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ stocuri care aparțin entității cu drept de proprietate și fac parte din patrimoniul acesteia;</li> <li>➤ stocuri care nu se află în proprietatea entității, dar care se află temporar în gestiunea acesteia (primite în custodie, comisie).</li> </ul>
3.	<b>Sursa de proveniență</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ stocuri provenite din exterior (cumpărate, primite de la fondatori sau primite cu titlu gratuit);</li> <li>➤ stocuri provenite din producția proprie (ambalaje, instrumente, semifabricate ș.a.).</li> </ul>
4.	<b>Direcțiile de utilizare</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ stocurile utilizate în activitatea de comerț (mărfurile);</li> <li>➤ stocurile utilizate în activitatea de producție (destinate consumului în procesul de producție, prestare servicii, stocuri în stare de prelucrare, stocuri destinate vânzării).</li> </ul>

*Sursa: Elaborat de autor*

Clasificarea stocurilor după criteriile sus menționate nu este completă și nu asigură obținerea informațiilor necesare pentru luarea deciziilor manageriale și economice de către toate categoriile de utilizatori. În opinia noastră, este rezonabil și necesar de a clasifica stocurile și după alte criterii, cum ar fi:

- **posibilitatea utilizării:** negajate; gajate.
- **locul aflării (amplasării):** în cadrul entității (depozite, producere, comercializare/depozite de mărfuri); în afara entității (la comisie, în custodie, prelucrare, etc.).
- **în funcție de etapa ciclului operațional:** aflate în depozite sau în faza de aprovizionare; aflate în faza de prelucrare (producere); aflate în faza de comercializare (destinate vânzării).
- **locul de creare a gestiunilor:** stocuri aflate în depozitele entității; stocuri în curs de aprovizionare sau sosite și nerecepționate; stocuri sosite și nefacturate; stocuri livrate și nefacturate; stocuri facturate și nelivrate;

Clasificarea stocurilor după criteriile menționate este necesară și utilă pentru calcularea indicatorilor financiari și luarea deciziilor de gestiune economică.

Stocurile entității trebuie evaluate prin exprimarea în formă valorică. În funcție de momentul efectuării, pot fi evidențiate 3 forme de evaluare:

- **evaluare inițială,** care se efectuează la data recunoașterii inițiale a stocurilor și constă în determinarea mărimii valorice a acestora, care trebuie înregistrată în contabilitate;
- **evaluare curentă,** efectuată la data ieșirii stocurilor și constă în determinarea valorii contabile a acestora, care urmează a fi decontată;



- **evaluare ulterioară**, ce urmează să fie înfăptuită la data raportării și constă în determinarea valorii contabile a stocurilor, care urmează a fi reflectată în situațiile financiare.

Sub aspect general, modul de evaluare a stocurilor este reglementat de SNC ”Stocuri” și IAS 2. Totodată, în practică apar multiple probleme, în special la determinarea costului de intrare a stocurilor și valorii contabile a acestora care se prezintă în bilanț.

Unele aspecte privind evaluarea stocurilor sunt abordate în lucrările ”Recomandări practice privind aplicarea SNC „Stocuri” [5] și ”Probleme aferente evaluării inițiale și ulterioare a stocurilor” [6].

În practică apar dificultăți în cazul evaluării bunurilor social importante. Pentru aceste bunuri este limitat adaosul comercial. Conform regulamentului, aprobat prin Hotărârii Guvernului nr. 774 din 20.06.2016 [11], pentru bunurile social importante se stabilește aplicarea adaosului comercial ce nu depășește 20%, cu excepția pâinii și a colacilor, pentru care adaosul comercial aplicat nu va depăși 10%, iar pentru produsele social importante, atât din import, cât și autohtone, care au fost supuse procesării în unitățile comerciale, se comercializează cu aplicarea adaosului comercial ce nu depășește 40% cumulativ de la prețul de achiziție/prețul de livrare. De remarcat că modul de determinare a valorii stocurilor, prevăzut în acest regulament nu corespunde prevederilor SNC „Stocuri”.

În opinia noastră, pentru produsele social importante, adaosul comercial urmează să fie calculat pornind de la costul de intrare determinat conform SNC ”Stocuri”, dar nu de la prețul de achiziție stabilit conform regulamentului nominalizat. Pentru soluționarea problemei, se propune armonizarea legislației în domeniul comerțului interior cu reglementările contabile naționale.

Totodată, pentru evitarea problemelor cu organele de control, până la operarea unor astfel de modificări, considerăm oportun de a contabiliza costurile/operațiunile de pregătire a stocurilor (mărfurilor) pentru utilizarea prestabilită ca proces de producție. În acest caz, bunurile procurate, urmează să fie înregistrate ca materiale, iar după pregătirea pentru comercializare – ca produse finite.

**Evaluarea curentă** a stocurilor are loc la ieșirea acestora: consumului în cadrul entității, vânzării, transmiterii terților, transferului în componența activelor imobilizate și în alte cazuri. Conform SNC „Stocuri” [14, pct. 33] și IAS 2 [12, pct. 23, 25], stocurile ieșite se evaluează la valoarea contabilă, care se determină prin aplicarea uneia din următoarele metode de evaluare curentă:

- 1) identificarea specifică;
- 2) FIFO (din engleză: first in - first out, în română, primul intrat – primul ieșit);
- 3) costul mediu ponderat.

Metoda de evaluare curentă a stocurilor se selectează de entitate de sine stătător și se stabilește în politicile contabile ale entității. La alegerea metodei urmează să se țină cont de principiul permanenței metodelor, astfel metoda aleasă se va aplica în mod consecvent în cursul perioadei de gestiune, precum și pe parcursul mai multor perioade de gestiune consecutive.

În Directiva 2013/34/UE [2, art. 12, alin. 9], precum și în reglementările contabile din SUA – US GAAP, dar și cele din România, Rusia și alte țări, este prevăzută de asemenea metoda LIFO (din engleză: last in - last out, în română: ultima la intrare - prima la ieșire). SNC „Stocuri” cât și IAS 2 nu prevăd această metoda de evaluare curentă a stocurilor. Metoda LIFO asumă că stocurile procurate din urmă, sunt vândute (ieșite) primele. Astfel, stocurile după această metodă vor fi evaluate după costul de intrare al ultimelor procurări. Metodă LIFO este rezonabil să fie aplicată în condițiile creșterii continue a prețurilor la stocurile vândute. Prin urmare, costul vânzărilor stocurilor comercializate în cursul perioadei de gestiune se evaluează la costul de intrare al ultimelor loturi de stocuri procurate (confeționate), iar soldul stocurilor la finele perioadei de gestiune se evaluează la costul de intrare al primelor loturi de stocuri intrate.

Suntem de acord cu opinia autorilor lucrărilor menționate [5] și [6] privind recomandarea includerii metodei LIFO în SNC „Stocuri”. Realizarea acestei recomandări va asigura armonizarea reglementărilor contabile naționale cu *acquis-ului comunitar*.

**Evaluarea ulterioară** prevede determinarea valorii stocurilor la momentul întocmirii situațiilor financiare. Conform SNC "Stocuri" și IAS 2, la data raportării stocurile se evaluează la suma cea mai mică dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă (în continuare – VRN). Această regulă este condiționată de principiul prudenței, ce nu admite supraevaluarea activelor și a veniturilor și/sau subevaluarea datoriilor și a cheltuielilor. De menționat, că în mare parte entitățile autohtone nu aplică evaluarea ulterioară, ceea ce afectează negativ indicatorii situațiilor financiare, și nu asigură informații veridice și transparența privind valoarea efectivă a stocurilor, totodată neaplicarea acestei reguli, diminuează cheltuielile curente și majorează în mod nejustificat rezultatul financiar. Ca urmare, entitatea poate repartiza, în cazul luării deciziei de repartizare a profiturilor de către acționari (fondatori), a unor dividende necăștigate (pentru care nu exista o sursă de plată evidentă). O cerință similară privind evaluarea ulterioară se prevede și de Directiva 2013/34/UE [2, art. 12, pct. 7]. Potrivit SNC, diferența dintre valoarea contabilă și VRN se înregistrează (se decontează) direct la diminuarea valorii stocurilor, ceea ce creează dificultăți la determinarea costului acestora în perioadele ulterioare. În acest context, propunem contabilizarea unor astfel de diferențe într-un cont separat de ajustare a valorii stocurilor – *Ajustarea valorii stocurilor la data raportării*. Această modalitate de contabilizare a diferențelor dintre valoarea de intrare și VRN se conține în reglementările contabile din alte țări, cum ar fi în România este prevăzută grupa de conturi 39 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție" [10]. În Rusia, de asemenea sunt utilizate conturi separate pentru ajustarea valorii stocurilor la data raportării, contul 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей"[16] (în româna – Rezerve privind reducerea valorii stocurilor).

În baza celor expuse mai sus, considerăm necesar și obligatoriu pentru entitățile autohtone, respectarea regulilor de evaluare ulterioară a stocurilor, prevăzute de reglementările contabile naționale și internaționale.

În Codul fiscal nu se prevăd metode specifice de impozitare a operațiunilor cu stocuri. Astfel, costul de intrare a stocurilor procurate și valoarea contabilă a celor ieșite se recunosc și la determinarea rezultatului financiar. Totodată, diferența dintre valoarea contabilă a stocurilor și VRN a acestora la data raportării, nu se ia în calcul la întocmirea Declarației privind impozitul pe venit (VEN-12), ceea ce nu motivează entitățile în efectuarea a astfel de evaluări.

**Concluzii.** În literatura de specialitate și reglementările contabile naționale și internaționale, stocurile sunt definite în mod diferit și nu întotdeauna cuprind toate aspectele acestei categorii de active. În acest context propunem de a defini *stocurile ca active controlate de entitate, procurate pentru revânzare sau deținute în scopul vânzării, aflate în curs de execuție și destinate utilizării în procesul de producție, pentru prestarea serviciilor în cadrul desfășurării normale a activității entității*.

Criteriile de clasificare a stocurilor expuse în publicațiile existente nu corespund în totalitate cerințelor internaționale și nu asigură suficient utilizatorii cu informații depline, veridice și transparente privind existența și mișcarea stocurilor. În acest context recomandăm următoarele criterii noi de clasificare a stocurilor: *posibilitatea utilizării, locul aflării (amplasării), în funcție de etapa ciclului operațional sau locul de creare a gestiunilor*. Clasificarea stocurilor după criteriile menționate va asigura completitudinea și transparența informațiilor privind stocurile necesare diferitor categorii de utilizatori pentru luarea deciziilor manageriale și economice.

Potrivit reglementărilor contabile naționale și internaționale, stocurile se evaluează la recunoașterea inițială, ieșire și la data raportării. Prevederile SNC "Stocuri" nu corespunde în totalitate prevederilor altor acte normative privind determinarea costului de intrare, ceea ce creează dificultăți semnificative în practică, în particular pentru entitățile care achiziționează bunuri social importante.

Considerăm important armonizarea legislației privind determinarea costului de intrare a stocurilor indiferent de sursa de procurare și destinația acestora, în particular introducerea în SNC "Stocuri" a metodei LIFO de evaluare curentă.

Majoritatea entităților autohtone nu aplica modalitatea de evaluarea ulterioară stabilită de SNC "Stocuri" și IAS 2. Ca urmare, nu se respectă principiul prudenței și respectiv, stocurile sunt supraevaluate, iar cheltuielile - diminuate în situațiile financiare.

Normele de evaluarea inițială și curentă a stocurilor prevăzute în reglementările contabile și fiscală nu întotdeauna coincid. Astfel, nu se permite deducerea în scopuri fiscale ajustarea valorii contabile și valorii realizabile nete. După părerea noastră ar fi rezonabil de a fi recunoscută în scopuri fiscale suma acestor ajustări, cu condiția confirmării corectitudinii valorii realizabile nete a stocurilor.

### Bibliografie

1. Codul fiscal al Republicii Moldova Nr. 1163 din 24.04.1997. [www.lex.justice.md](http://www.lex.justice.md)
2. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi. În Jurnalul oficial al Uniunii Europene L 182/19 din 29.06.2013.
3. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md).
4. NEDERIȚA Al., Contabilitate financiară, Ediția II-a, Chișinău: ACAP, 2003. 640 p.
5. NEDERIȚA Al., Recomandări practice privind aplicarea SNC „Stocuri”. În revista „Contabilitate și audit”, 2014, nr. 9.
6. NEDERIȚA Al., POPOVICI A. Probleme aferente evaluării inițiale și ulterioare a stocurilor. În publicațiile Conferinței științifice internaționale "25 de ani de reformă economică în Republica Moldova", 23-24 Septembrie 2016, Volumul 4, pag. 6-11.
7. Planului național de acțiuni pentru implementarea Acordului de Asocierie Republica Moldova – Uniunea Europeană în perioada 2014-2016”, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 808 din 07.10.2014. [www.lex.justice.md](http://www.lex.justice.md)
8. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013. [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md).
9. Proiectul Legii contabilității, elaborat de Ministerul Finanțelor. [www.particip.gov.md](http://www.particip.gov.md)
10. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802 din 29.12.2014. În Monitorul Oficial al României nr. 963 din 30.12.2014.
11. Regulamentul de formare a prețurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 774 din 20.06.2016. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 169-183 din 24.06.2016.
12. Standardul Internațional de Contabilitate 2 "Stocuri", acceptat prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 109 din 19 decembrie 2008. [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md)
13. Standardul Internațional de Raportare Financiară 5 "Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte", acceptat prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 109 din 19 decembrie 2008. [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md)
14. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013. [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md)
15. НЕДЕРИЦА А., ТАБАН Е. Последующая оценка, списание и продажа запасов по цене ниже их балансовой стоимости в соответствии с новыми НСБУ. În revista „Contabilitate și audit”, 2014, nr. 11.
16. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденный Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010). [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru)

**TRATAMENTE CONTABILE PRIVIND PIERDERILE FISCALE: ASPECTE  
NAȚIONALE ȘI INTERNAȚIONALE  
ACCOUNTING TREATMENT FOR TAX LOSSES: NATIONAL AND INTERNATIONAL  
ISSUES**

*GUȚAN Viorica, lector universitar, UCCM, [viorica.gutan@mail.ru](mailto:viorica.gutan@mail.ru)*

**Rezumat:** În prezent un șir de agenți economici din cooperarea de consum nu contabilizează pierderile fiscale. Totodată, aplicând prevederile legislației fiscale agenții economice pot micșora venitul impozabil utilizând pierderile fiscale. În acest articol autorul studiază legislația națională și internațională privind utilizarea pierderilor fiscale. Totodată, autorul cercetează modul de formare, repartizare pe ani de utilizare și contabilizare a pierderilor fiscale.

**Abstract:** Currently a number of businesses in the consumer cooperation does not account tax losses. However, applying the fiscal legislation economic agents may decrease the taxable income using tax losses. In this article the author studies the national and international legislation concerning the use of tax losses. Also, the author explores the formation, breakdown by years of use and accounting of tax losses.

**Cuvinte cheie:** pierdere contabilă, pierdere fiscală, formarea pierderii fiscale, utilizarea pierderii fiscale, contabilitatea pierderii fiscale.

**JEL: M 41.**

**Introducere.** Aprecierea nivelului de dezvoltare a entității, a modului în care sunt utilizate resursele economice și financiare de care dispune implică, în mod necesar, măsurarea rezultatelor activității desfășurate. În procesul activității sale entitățile economice pot obține atât rezultatele financiare pozitive: profituri, cât și negative: pierderi.

Pierderea este valoarea negativă care rămâne după ce cheltuielile au fost deduse din venituri și se mai poate defini ca fiind diminuări de beneficii economice. Pierderea este: „nerealizare de profit”, un „minus de profit”, un „gol de profit”, o „pierdere de profit”.

În rezultatul analizei informației Biroului Executiv Moldcoop privind activitatea entităților cooperative de consum pentru perioada anului 2015 s-a constatat, că din 152 entități ai sistemului cooperatist 68 au înregistrat pierderi nete echivalente la suma de 9 267,9 mii lei [3]. Totodată, examinând datele contabilității, s-a identificat că o parte din entitățile cooperative de consum nu contabilizează pierderile fiscale. Această situație condiționează, de regulă, utilizarea incorectă a pierderilor fiscale în perioadele ulterioare de gestiune.

Din motivele enunțate mai sus, a apărut necesitatea cercetării reglementărilor naționale și internaționale privind pierderile fiscale și identificarea modului de recunoaștere și contabilizare a acestora.

**Conținutul de bază al articolului științific.** Bazele juridice de reglementare a contabilității pierderilor fiscale în Republica Moldova sunt reglementate de SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [7], SNC „Capital propriu și datorii” [7], Planul general de conturi contabile [5] și Codul fiscal [4].

Rezultatele financiare negative ale entităților economice, inclusiv ale cooperativei de consum din Republica Moldova în baza prevederilor legislative contabile și fiscale pot fi clasificate în:

- 1) pierderea până la impozitare (pierdere contabilă);
- 2) pierderea netă;
- 3) pierdere neacoperită;
- 4) pierderea fiscală.

**Pierderea până la impozitare (pierdere contabilă)** – se determină în contabilitate prin închiderea conturilor claselor VI „Venituri” și a VII „Cheltuieli”, cu excepția contului 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit”. Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercitiului financiar. Exercițiul financiar este anul calendaristic. Pornind de

la aceste prevederi legale, o entitate economica poate obtine ca rezultat contabil, profit sau pierdere. Pierderea contabilă se înregistrează în Situația de profit și pierderi pe rândul 100 „Profitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare”.

**Pierderea netă** – se determină în Situația de profit și pierderi după închiderea contului 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit”. Ea se determină la contul 351 „Rezultat financiar total” prin închiderea contului 333 „Profitul net (pierdere netă) al perioadei de gestiune” și se înregistrează pe rândul 120 „Profitul net (pierderea netă)”.

**Pierderea neacoperită** – se prezintă în Bilanț pe rândul 350 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”, care se înregistrează după reformarea bilanțului și reprezintă suma pierderii nete al perioadelor precedente, care nu au fost acoperite.

**Pierderea fiscală** – se determină în rezultatul corectărilor venitului sau pierderii contabile (până la impozitare) cu suma ajustărilor veniturilor și cheltuielilor în scopuri fiscale. Pierderea fiscală este generată de suportarea de către contribuabil a cheltuielilor ordinare și necesare, aferente activității de întreprinzător peste nivelul profitului brut. Aceasta se determină în Declarația cu privire la impozitul pe venit al persoanei ce practică activitate de întreprinzător – forma VEN 12.

Conform **art. 17 alin. (16)** din **Legea contabilității** pierderea contabilă reportată conform statutului entității se acoperă din profitul net al perioadelor de gestiune curentă și precedentă, din rezerve și din capitalul social, din contribuțiile suplimentare ale proprietarilor (asociaților, participanților, acționarilor) potrivit hotărârii adunării generale a acestora.

La înregistrarea în contabilitate a pierderilor fiscale este necesar să ne ghidăm de prevederile Codului fiscal. Modul de reportare a pierderilor fiscale în Republica Moldova este reglementat de **articolul 32 al Codului fiscal [4]**. În perioada 1998-2015 legislația fiscală a prevăzut reportarea pierderilor fiscale în tranșe egale suportate de contribuabilii în felul următor:

- în perioada 1998-2006 – pe parcursul următorilor 3 ani;
- în perioada 2007-2011 – pe parcursul următorilor 5 ani;
- în perioada 2012-2015 – pe parcursul următorilor 3 ani.

Reportarea pierderilor fiscale are loc potrivit metodei FIFO, adică în ordinea apariției pierderilor fiscale. Modul de utilizare a pierderilor fiscale pentru anii 2007-2015 poate fi urmărit în tabelul 1.

**Tabelul 1. Reportarea pierderilor fiscale pe viitor**

Perioadele în care au fost suportate pierderile fiscale	Perioada pentru care se reportează pierderile fiscale										
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
2007	1/5	1/5	1/5	1/5	1/5						
2008		1/5	1/5	1/5	1/5	1/5					
2009			1/5	1/5	1/5	1/5	1/5				
2010				1/5	1/5	1/5	1/5	1/5			
2011					1/5	1/5	1/5	1/5	1/5		
2012						1/3	1/3	1/3			
2013							1/3	1/3	1/3		
2014								1/3	1/3	1/3	
2015									1/3	1/3	1/3

Potrivit modificărilor operate în Codul fiscal prin **Legea nr.138 din 17 iunie 2016** a fost modificat art. 32 din Codul fiscal [4] prin care s-a revizuit modul și termenul de reportare a pierderilor rezultate din desfășurarea activității de întreprinzător, de la 3 la 5 ani, cu excluderea eşalonării acestora în părți egale.

Această normă permite susținerea agenților economici în partea ce ține de recuperare a investițiilor și pierderilor suportate în cadrul desfășurării activității de întreprinzător. Această norma



poate fi aplicată începând cu anul 2016. Totodată, nu va mai exista un calendar de reportare eșalonat în părți egale și contribuabilul va putea să-și reporteze pierderea fiscală în orice perioadă în termen de 5 ani.

În opinia autorului această modificare este oportună și necesară.

Dar cum sunt reportate pierderile fiscale în practica internațională? Analiza practicii internaționale cu referire la reportarea pierderilor fiscale poate fi examinată în baza informațiilor conținute în **Wordwide Tax Summaries [8]**. Potrivit cercetărilor economistului **Banaga M.** se pot contura două modalități de reportare a pierderilor fiscale în practicile internaționale [1].

- reportarea pierderilor în perioadele fiscale *viitoare* (loss carry-forward);
- reportarea pierderilor în perioadele fiscale *precedente* (loss carry-back).

Pierderile fiscale se reportează în perioadele viitoare în majoritatea țărilor europene, iar reportarea pierderilor în perioadele fiscale precedente este permisă doar în unele state. În majoritatea statelor regulile de reportare a pierderilor fiscale în perioadele viitoare sunt restricționate prin limitarea în timp a pierderilor fiscale sau restricționări cantitative. Astfel, din 47 de state analizate [1, p. 95] se poate constata:

- 43 % din state nu stabilesc restricții privind reportarea în timp a pierderilor fiscale;
- 30 % dintre state aplică restricția de timp de 5 ani;
- 11 % dintre state aplică restricția de timp de 11 ani;
- 6 % dintre state aplică restricția de timp de 7 ani;
- 6 % dintre state aplică restricția de timp de 3 ani;
- 2% dintre state aplică restricția de timp de 9 ani;
- 2% dintre state aplică restricția de timp de 18 ani.

Statele care au adoptat restricții privind reportarea în timp a pierderilor fiscale (57% din statele analizate) invocă principiul perioadei de prescripție, precum și faptul că un contribuabil nu ar trebui să genereze pierderi fiscale pentru o perioadă de timp.

Restricțiile cantitative privind reportarea în timp a pierderilor fiscale condiționează majorarea cotei efective a impozitului pe venit achitat de contribuabil.

Prin urmare, politica fiscală a Republicii Moldova privind reportarea pierderilor fiscale este bazată pe practica internațională majoritară.

Modul formare și de utilizare a pierderilor fiscale prezintă un șir de particularități cu privire la perioada și suma reportării acestora. Astfel pierderile fiscale pot fi utilizate:

- numai dacă a fost înregistrat un venit impozabil în anul utilizării lor. Dacă s-a înregistrat o pierdere fiscală în anul de gestiune, pierderile fiscale nu se utilizează, dar se cumulează, înregistrându-se în contabilitatea pe anii de formare a lor;

- în termen de cinci ani, începând cu anul următor, în care s-au format;

- suma neutilizată a pierderii fiscale peste cinci ani se anulează.

Dar cum se contabilizează pierderile fiscale?

În Republica Moldova pierderile fiscale pot fi contabilizate prin două variante:

Conform **primei variante** pierderea fiscală se reflectă în conformitate cu Planul general de conturi contabile la contul **extrabilanțier 924 „Pierderi fiscale”**, în desfășurare analitică pe ani de formare în scopul controlului corectitudinii utilizării pierderii în fiecare an. În debitul contului se reflectă suma pierderii fiscale formate, iar în credit – suma pierderii fiscale utilizate sau anulate în cazul expirării perioadei de cinci ani.

Cercetări privind formarea, utilizarea și contabilizarea pierderilor fiscale potrivit primei variante au fost examinate de savanții **Bucur V., Graur A.** [2, p.162-167].

Pentru a explica modul de utilizare și contabilizare a pierderilor fiscale cu aplicarea contului extrabilanțier, ținând cont de modificările recente în legislația fiscală vom recurge la un exemplu convențional.

**Exemplul 1.** Presupunem că în cursul a șase ani consecutivi „PANIFCOOP Sîngerei” a înregistrat următoarele rezultate financiare și ajustări ale veniturilor și cheltuielilor în scopuri de impozitare:

**Tabelul 2. Rezultate financiare previzionale ale „PANIFCOOP Sîngerei” în perioada 2016-2021 (lei)**

Indicator	Anul					
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Venitul contabil (pierderea contabilă)	(6500)	3500	4500	(2 300)	(5 500)	7 200
Suma ajustărilor cheltuielilor și veniturilor în scopuri de impozitare	1000	(300)	(3500)	(1500)	6 000	2 600
Venitul impozabil (pierderea fiscală)	(5500)	3200	1000	(3 800)	500	4 600

Să urmărim în tabelul 3 modul de formare și utilizare a pierderilor fiscale.

**Tabelul 3. Modul de formare și utilizare a pierderilor fiscale (lei)**

Indicatorii	Anul					
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Venitul contabil (pierderea contabilă)	(6500)	3500	4500	(2 300)	(5 500)	7 200
Suma ajustărilor cheltuielilor și veniturilor în scopuri de impozitare	1000	(300)	(3500)	(1500)	6 000	1 600
Venitul impozabil (pierderea fiscală) până la utilizarea pierderii fiscale ale perioadelor precedente	(5500)	3200	1000	(3 800)	500	5 600
Pierderea fiscală utilizată, total inclusiv a anului de gestiune:	-	(3200)	(1000)	-	(500)	(800)
2016	-	(3200)	(1000)	-	(500)	(800)
2019		-	-	-	-	(3 800)
Venitul impozabil (pierderea fiscală) după utilizarea pierderii fiscale a perioadelor precedente	(5500)	0	0	(3800)	0	1 000
Pierderea fiscală, total, inclusiv a anului de gestiune:	(5500)	(2300)	(1300)	(5100)	(4600)	0
2016	(5500)	(2300)	(1300)	(1300)	(800)	-
2019	-	-	-	(3800)	(3800)	-

„PANIFCOOP Sîngerei” a utilizat pierderile fiscale numai în anii în care s-a înregistrat profit (venit) impozabil:

- în anul 2017 a fost utilizată pierderea fiscală a anului 2016 în sumă de 3200 lei;
- în anul 2018 s-a utilizat pierderea fiscală a anului 2016 în sumă de 1 000 lei;
- în anul 2020 a fost utilizată pierderea fiscală a anului 2016 în sumă de 500 lei;
- în anul 2021 a fost utilizată pierderea fiscală a anului 2016 în sumă de 800 lei și a anului 2019 egală cu 3800 lei.

Presupunem, că cota impozitului pe venit în anii de gestiune analizați este constantă și constituie 12 %. În baza calculelor efectuate se poate constata că entitatea „PANIFCOOP Sîngerei” în urma utilizării pierderii fiscale a beneficiat de avantaje prin reducerea datoriei privind impozitul pe profit (venit) în cursul a patru ani corespunzător cu suma:

- 384 lei (3200 x 0,12) în anul 2017;
- 120 lei (1000 x 0,12) în anul 2018;
- 60 lei (500 x 0,12) în anul 2020;
- 552 lei (4600 x 0,12) în anul 2021.

În anul 2021 entitatea va achita impozit pe venit în sumă de 120 lei (1000 x 0,12) din profitul (venitul) impozabil după utilizarea pierderii fiscale a perioadelor precedente (5600 -4600).

În baza datelor exemplului prezentat formarea și utilizarea pierderilor fiscale se va contabiliza în modul prezentat în tabelul ce urmează.

**Tabelul 3. Înregistrările contabile privind pierderile fiscale (lei)**

Anul	Conținutul operației	Înregistrările contabile la contul 924 “Pierderi fiscale”
------	----------------------	---

	economice	Sold inițial	Debit	Credit	Sold final
2016	Înregistrarea pierderii fiscale a anul 2016	0	5 500	-	5 500
2017	Utilizarea pierderii fiscale a anului 2016	5 500	-	3 200	2 300
2018	Utilizarea pierderii fiscale a anului 2016	2 300	-	1 000	1 300
2019	Înregistrarea pierderii fiscale a anul 2019	1 300	3 800	-	5 100
2020	Utilizarea pierderii fiscale a anului 2016	5 100	-	500	4 600
2021	Utilizarea pierderii fiscale a anului				
	- 2016	800	-	800	-
	- 2019	3800		3 800	-

Conform **variantei a doua de contabilizare** a pierderii fiscale aceasta se tratează ca diferență temporară deductibilă, de la care se calculează activul amânat (creanța amânată) privind impozitul pe venit.

Regulile de contabilizare a pierderilor fiscale prin metoda impozitului amânat sunt determinate de reglementările IAS 12 „Impozitul pe profit” [6]. În reglementările internaționale la calcularea activului amânat (creanță amânată) privind impozitul pe venit se înregistrează venit din impozit pe profit, iar la anularea (reversarea, resorbirea) creanței amânate privind impozitul pe profit se înregistrează cheltuială cu impozit pe profit.

Planul general de conturi contabile [5] nu prevede conturi pentru evidența veniturilor din impozit pe profit. În viziunea autorului veniturile privind impozitul pe profit trebuie să fie contabilizate într-o grupă separată de conturi 63 „Venituri privind impozitul pe profit”, cu aplicarea contului sintetic: 631 „Venituri privind impozitul pe profit”.

În cazul aplicării metodei impozitului amânat pentru contabilizarea pierderilor fiscale se recomandă înregistrarea în contabilitate a următoarelor formule contabile:

1) La înregistrarea pierderii fiscale:

Debit contul 172 „Alte active immobilizate”, subcontul 1721 „Creanțe amânate privind impozitul pe profit”

Credit contul 631 „Venituri privind impozitul pe profit”.

2) La utilizarea pierderilor fiscale:

Debit contul 731 “Cheltuieli privind impozitul pe venit”

Credit 172 „Alte active immobilizate”, subcontul 1721 „Creanțe amânate privind impozitul pe profit”.

Este necesar să menționăm că prima variantă de contabilizare a pierderii fiscale poate fi utilizată atât de entitățile economice care utilizează metoda impozitului pe profit curent cât și amânat. Pe când varianta a doua de contabilizare a pierderii fiscale poate fi utilizată doar de entitățile economice care țin contabilitatea impozitului pe profit prin metoda impozitului amânat.

În viziunea noastră cea mai rezonabilă variantă de contabilizare a pierderilor fiscale este prima variantă, care prevede contabilizarea acestora la contul extrabilanțier 924 „Pierderi fiscale”. Prin urmare, recomandăm entităților din Republica Moldova care aplică SNC utilizarea pentru contabilizarea pierderilor fiscale a contului extrabilanțier 924 „Pierderi fiscale”.

**Concluziile articolului științific.** Pierderea fiscală se calculează în Declarația cu privire la impozitul pe venit a persoanei ce practică activitate de întreprinzător.

Începând cu anul 2016 în Republica Moldova reportarea pierderilor fiscale se restricționează pe perioada de 5 ani, dar nu se restricționează mărimea permisă spre utilizare.

Regimul fiscal de reportare a pierderilor fiscale pe viitor este nefavorabil din următoarele considerente:

- la înregistrarea unui venit impozabil insuficient pentru deducerea pierderilor fiscale din anii precedenți, pierderile fiscale neutilizate sunt anulate;
- dacă compania suportă pierderi pe parcursul a mai multor ani pierderea fiscală nu poate fi valorificată și se anulează;
- anularea pierderilor fiscale duce la majorarea cotei efective a impozitului pe profit și reprezintă un cost suplimentar pentru contribuabili.

Prin urmare, recomandăm anularea restricțiilor legate de timp privind utilizarea pierderilor fiscale. În același timp potrivit, eliminarea restricțiilor de timp poate oferi beneficii macroeconomice, deoarece utilizarea pierderilor fiscale pe viitor permite neîntreruperea activității entităților. Astfel, dacă la momentul luării deciziei privind efectuarea unor investiții, se cunoaște că pierderile fiscale pot fi utilizate în timp, acest fapt poate avea un impact pozitiv asupra deciziei investiționale.

Studiul efectuat privind modul de contabilizare și utilizare a pierderilor fiscale ne permite să efectuăm următoarele concluzii:

- pierderile fiscale utilizate micșorează profitul (venitul) impozabil;
- cea mai simplă variantă de înregistrare în contabilitatea a pierderilor fiscale - varianta cu utilizarea contului extrabilanțier 924 "Pierderi fiscale";
- în cazul utilizării de entitate a metodei impozitului amânat pentru contabilizarea pierderii fiscale se va aplica creanța amânată privind impozitul pe profit. Totodată, pentru contabilizarea pierderii fiscale în corespundere cu cerințele SIFR sunt necesare completări în Planul general de conturi contabile;
- utilizând pierdere fiscală entitatea are avantaj prin reducerea impozitului pe venit egal cu produsul dintre cota impozitului pe venit și suma pierderii fiscale utilizate în anul respectiv.

#### Bibliografie:

1. Banaga Maxim. Reportarea pierderilor fiscale – analiza practicii internaționale. În: Monitorul fiscal fisc. md, 2013, nr.1, p.93-97.
2. Bucur V., Graur A. Contabilitatea impozitelor. ASEM. - Ch.: ASEM, 2016. - 618 p.
3. Ceric Veaceslav. Perioada dificilă. Rezultate bune. În: Pro Cooperația, nr. 9-10 (712-713) din mai 2016, p. 1-3.
4. Codul fiscal al Republicii Moldova nr.1163-XIII din 24.04.97. <http://www.fisc.md/CodulfiscalalRM.aspx>.
5. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al RM nr.118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al R.M. nr. 233-237 din 22.10 2013.
6. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). În: Monitorul Oficial al RM din 30 decembrie 2008 (ediție specială), Chișinău. 736 p.
7. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al RM nr.118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al R.M., nr. 233-237 din 22.10 2013.
8. Worldwide Tax Summaries. <https://www.pwc.com/gx/en/worldwide-tax-summaries/index.jhtml>.

ASPECTE PROBLEMATICE PRIVIND EVALUAREA CONTABILĂ A  
IMOBILIZĂRILOR CORPORALE  
PROBLEMATIC ISSUES RELATING TO ASSESSMENT OF PROPERTY, PLANT AND  
EQUIPMENT

POPOVICI Mihai, drd., ASEM, [popovicimihai@mail.md](mailto:popovicimihai@mail.md)

**Rezumat.** În acest articol, se abordează problemele care apar la evaluarea imobilizărilor corporale, cum ar fi: identificarea elementelor care pot fi incluse în costul de intrare a imobilizărilor corporale, evaluarea costului de intrare a obiectelor procurate la un preț simbolic; stabilirea costului de intrare a diferitor componente ce formează un singur obiect.

**Abstract.** In this article, the author addresses the issues which are occurred during the assessment of property, plant and equipment, such as: identification of the elements that may be included in the entry cost of property, plant and equipment; measurement of entry cost of the items purchased for a symbolic price; determining the entry cost of different components which form a single object.

**Cuvinte-cheie:** Evaluare, cost de intrare, obiect de evidență, imobilizări corporale, anvelope, taxa pe valoarea adăugată.

**JEL:** M 41

**Introducere.** Evaluarea constituie una din problemele fundamentale ale contabilității oricărui element, inclusiv a imobilizărilor corporale. În funcție de momentul efectuării, evaluarea poate avea loc la recunoașterea inițială, la data raportării și la ieșirea imobilizărilor corporale.

Modul general de evaluare a imobilizărilor corporale este reglementat de:

- Cadrul general conceptual de raportare financiară [2];
- Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Imobilizări necorporale și corporale” [12];
- Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 16 „Imobilizări corporale” [6];
- Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi [4].

Evaluarea imobilizărilor corporale nu este reglementată suficient sub aspect normativ și nu este abordată pe deplin în literatura de specialitate. Totodată, în cadrul evaluării imobilizărilor corporale, apar un șir de probleme, dintre care principalele sunt:

- identificarea elementelor care pot fi incluse în costul de intrare a imobilizărilor corporale;
- evaluarea costului de intrare a obiectelor procurate la un preț simbolic;
- stabilirea costului de intrare a diferitor componente ce formează un singur obiect de evidență a imobilizărilor corporale.

Scopul acestui articol este investigarea complexă a problemelor nominalizate și formularea recomandărilor de soluționare a acestora în conformitate cu reglementările contabile naționale și internaționale. Totodată, s-a ținut cont și de investigațiile anterioare ale altor savanți.

**Probleme și discuții.** Potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, imobilizările corporale reprezintă imobilizări sub formă de mijloace fixe, terenuri, imobilizări corporale în curs de execuție și resurse minerale [12, pct. 4]. Conform acestui standard, obiect (element) de evidență a imobilizărilor constituie o imobilizare separată destinată utilizării în mod individual sau un complex de componente, destinate utilizării în ansamblu [12, pct. 4].

În conformitate cu IAS 16, imobilizările corporale sunt elementele corporale care sunt deținute în vederea utilizării pentru producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative și se preconizează a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade [6, pct. 6].

Costul de intrare a obiectului procurat se formează din prețul de cumpărare, taxele vamale, impozitele și taxele nerecuperabile, cu scăderea tuturor reducerilor, rabaturilor și sconturilor



comerciale la procurare și orice costuri direct atribuibile obiectului pentru a-l aduce în locul amplasării și în starea necesară pentru folosire după destinație [12, pct. 8].

În standardele internaționale, noțiunea de cost de intrare este aceeași ca și în SNC și reprezintă prețul său de cumpărare, inclusiv taxele vamale de import și taxele de cumpărare nerambursabile, după deducerea reducerilor comerciale și a rabaturilor și orice costuri care se pot atribui direct aducerii activului la locul și starea necesare pentru ca acesta să poată funcționa în modul dorit de către conducere. Excepție este faptul că conform IAS 16, costul unei imobilizări corporale include și estimarea inițială a costurilor de dezasamblare și de înlăturare a elementului și de restaurare a amplasamentului unde este situat, obligație pe care o suportă entitatea la dobândirea elementului sau ca o consecință a utilizării elementului pe o perioadă anumită în alte scopuri decât cele de a produce stocuri în timpul acelei perioade [6, pct. 16].

În practică, deseori apar probleme la determinarea costului de intrare a imobilizărilor corporale la entitățile neplătitoare de taxa pe valoare adăugată (TVA), deoarece taxa menționată, pentru aceste entități reprezintă o taxă nerecuperabilă, care nu poate fi trecută în cont. În acest caz, costul de intrare a unui obiect procurat (de exemplu a unui mijloc fix), se va forma din prețul de cumpărare, taxele vamale și celelalte costuri direct atribuibile obiectului și suma TVA.

Respectiv, costul de intrare a aceluiași obiect, va fi diferit în funcție de faptul dacă entitatea este sau nu plătitoare de TVA. După părerea noastră, în acest caz se încalcă principiul comparabilității întocmirii situațiilor financiare, respectiv, este incorect ca costul de intrare a aceluiași obiect (mijloc fix) la o entitate plătitoare de TVA să fie cu 20% mai mic decât ar fi la o entitate neplătitoare de TVA. Astfel de cazuri pot duce la recunoașterea la costuri diferite a obiectelor similare de imobilizări corporale.

În Cadrul general conceptual de raportare financiară se menționează că comparabilitatea este una din caracteristicile calitative care permite utilizatorilor să identifice și să înțeleagă similitudinile și diferențele dintre elemente [2, pct. QC21]. Pentru ca informațiile să fie comparabile, aspectele similare trebuie să fie prezentate similar, iar aspectele diferite trebuie să fie prezentate diferit. Comparabilitatea informațiilor financiare nu este amplificată dacă aspectele diferite sunt făcute să pară similare, și nici dacă aspectele similare sunt făcute să pară diferite [2, pct. QC23].

Totodată, în IAS 1 este specificat că situațiile financiare trebuie să prezinte fidel poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, iar o prezentare fidelă impune unei entități să prezinte informații, inclusiv politicile contabile, într-o manieră care să ofere informații relevante, fiabile, comparabile și inteligibile [5, pct. 17].

În SNC, comparabilitatea este menționată doar ca fiind o caracteristică calitativă, căreia trebuie să corespundă informațiile din situațiile financiare. Astfel, situațiile financiare trebuie să conțină informații comparative aferente perioadei precedente pentru toate elementele raportate ale perioadei de gestiune curente, dacă SNC nu permit altfel [13, pct. 11].

Potrivit explicațiilor Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova, în scopuri fiscale, valoarea mijloacelor fixe nou-procurate se compune din prețul lor de procurare, precum și din toate cheltuielile aferente procurării lor, inclusiv cheltuielile de transportare, asamblare și asigurare, dobânzile plătite sau calculate până la punerea obiectului în exploatare, valoarea mijloacelor fixe aferente proprietății create cu forțe proprii include toate impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care se trece în cont, cheltuielile și plata dobânzilor aferente acestor mijloace fixe pentru întreaga perioadă de până la punerea lor în exploatare. Astfel, întreprinderile neînregistrate ca plătitori de TVA urmează să includă suma TVA aferentă procurării mijlocului fix în valoarea de intrare a mijlocului procurat [10].

De aceeași părere sunt și alți specialiști, care aduc argumente din punct de vedere fiscal că pentru subiectul neplătitor de TVA, suma TVA aferentă mijlocului fix procurat nu este recuperabilă, iar acesta se include în valoarea de intrare a mijlocului fix (pe motivul că nu se trece la decontări cu bugetul) de la care se calculează uzura [7].

Considerăm că în acest caz ar trebui să prevaleze normele contabile asupra celor fiscale, iar entitatea neplătitoare de TVA, ar trebui să nu includă această taxă în costul de intrare a obiectului de mijloace fixe procurat, dar să o recunoască ca cheltuieli administrative. Conform SNC „Cheltuieli”,

cheltuielile administrative reprezintă cheltuielile aferente organizării, deservirii și gestionării entității în ansamblu [11, pct.26]. Cheltuielilor administrative includ impozite și taxe cu destinație generală, precum și TVA și accizele nerecuperabile, calculate conform legislației în vigoare, cu excepția impozitului pe venit.

Pentru a fi evitată această inegalitate, entitățile neplătitoare de TVA ar trebui să înregistreze TVA aferent obiectului procurat la contul contabil 713 „Cheltuieli administrative”, subcontul 7133 „Cheltuieli cu impozitele și taxele, cu excepția impozitului pe venit”. Respectiv, pe parcurs se va calcula egal la ambele tipuri de entități și amortizarea, iar la ieșirea acestora nu va exista o diferență mare între valoarea contabilă a acestora.

O altă problemă actuală este modul de contabilizare a obiectelor procurate la un preț simbolic. Revenind la noțiunea costului de intrare a obiectului procurat menționată mai sus, în ultima perioadă apar neclarități privind reflectarea costului de intrare pentru imobilizări corporale, cum ar fi telefoanele mobile, tabletele și alte gadgeturi la prețuri simbolice, care sunt procurate de la anumiți operatori la valoarea de 1 leu.

Potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, evaluarea inițială a fiecărui obiect se efectuează la cost de intrare. Componenta costului de intrare diferă în funcție de modalitatea de intrare a obiectului: prin achiziționare, creare de sine stătător, primire în schimb, sub forma de aport la capitalul social, cu titlu gratuit, în gestiune economică etc. [12, pct. 7].

Conform prevederilor Legii contabilității, documentul primar reprezintă confirmare documentară (pe suport de hârtie sau în formă electronică) care justifică efectuarea operațiunii economice, acordă dreptul de a o efectua sau certifică producerea unui eveniment [8, art. 3].

Prin urmare, în documentul primar (factura sau factura fiscală), vânzătorii indică valoarea de 1 leu, iar cumpărătorii recunosc obiectul procurat la această valoare. Totodată, nu este clar modul de clasificare a obiectului. Astfel, o tabletă care real ar avea o valoare de 7000 lei și ar trebui contabilizată ca mijloc fix, este evaluată conform documentului primar la valoarea de 1 leu și se include în categoria stocurilor. În acest caz, de asemenea prevalează normele fiscale asupra celor contabile, când de fapt trebuie să fie invers.

Reieșind din aspectele menționate, obiectul (tableta) poate fi contabilizat în următoarele moduri:

- ca obiect de mică valoare și scurtă durată, la valoare indicată în documentul primar, adică 1 leu;
- ca mijloc fix, la costul de producție a obiectului, conform Directivei 2013/34/UE, în care se menționează că elementele recunoscute în situațiile financiare anuale ar trebui evaluate pe baza principiului prețului de achiziție sau al costului de producție pentru a garanta fiabilitatea informațiilor conținute în situațiile financiare [4, pct. 18];
- la valoare justă a obiectului, de asemenea ca mijloc fix.

Conform unor autori, în cazul când reducerile de preț sunt acordate la momentul întocmirii facturii sau invoice-ului acestea nu se contabilizează nici la furnizor, nici la cumpărător [3]. Respectiv, reducerea din situația de mai sus nu va fi reflectată ca venit și nici valoarea justă a obiectului nu va fi reflectată în documentul primar.

În practică, contabilii de obicei recunosc obiectul la valoarea lui indicată în documentul primar, această metodă fiind cea mai ușoară, însă nu se ia în considerație că la procurarea telefonului sau tabletei cu 1 leu, entitatea este obligată să achite lunar serviciile de internet timp de doi ani, la un preț mai mare decât cel de piață. După părerea noastră, entitatea poate să calculeze din suma achitată, valoarea justă ce revine serviciilor de internet și aparte valoarea ce revine pentru achitarea obiectului procurat. Respectiv, suma menționată poate fi inclusă în costul de intrare a acestei imobilizări.

În cazul menționat mai sus, trebuie să fie luată în considerare și comparabilitatea întocmirii situațiilor financiare, deoarece obiectul procurat la preț simbolic de o entitate, poate fi procurat de altă entitate la un preț real. Respectiv, dacă obiectul procurat la un preț simbolic nu va fi recunoscut la valoarea sa justă, entitatea riscă să denatureze informațiile din situațiile sale financiare și să încalce principiul comparabilității întocmirii situațiilor financiare.

Un alt aspect care nu este luat în considerație se referă la prevederile contractelor încheiate la procurarea acestor imobilizări. Respectiv, dacă entitățile renunță la serviciile operatorilor, acestea trebuie să returneze obiectele sau să compenseze valoarea lor. De regulă, valoarea ce urmează a fi compensată nu este una simbolică, dar este chiar valoarea justă.

Potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, valoarea justă reprezintă suma cu care o imobilizare ar putea fi schimbată benevol în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate [12, pct. 4]. În IAS 16, noțiunea menționată nu se deosebește mult de cum este prezentată în SNC și reprezintă 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 [6, pct. 6].

Pentru a evita situația menționată mai sus, considerăm că în acest caz, cea mai bună soluție este evaluarea imobilizării din start la valoarea justă. În acest fel, informațiile conținute în situațiile financiare vor fi fiabile, ulterior, se va calcula corect amortizarea imobilizării, iar la ieșirea lor, valoare justă va fi aproximativ egală cu valoarea de piață a acestora.

Evaluarea pe obiecte de evidență, deseori creează probleme contabililor. Există anumite imobilizări corporale care sunt compuse din mai multe elemente, cum ar fi calculatoarele, mijloacele de transport, utilajele, inventarul etc.

Atunci când entitatea procură un mijloc de transport (automobil), se calculează costul de intrare conform noțiunii generale din SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, adică este înregistrat ca un obiect unic. În dependență de sezonul în care este procurat, automobilul are un set de anvelope, ce nu pot fi folosite în alt sezon. De aceea, odată cu venirea noului sezon, este necesar de schimbat și anvelopele.

Dacă unui automobil i se poate atribui o amortizare în medie pe un termen de 5 ani, atunci anvelopele și acumulatorii se uzează mult mai repede, astfel, este necesară înlocuirea acestora cu altele noi. Pentru contabilii apare următoarea întrebare: cum se procedează cu anvelopele care au fost recunoscute ca un obiect întreg împreună cu automobilul? Se recunosc separat de la început sau la momentul demontării?

În literatura de specialitate, acest subiect nu a fost abordat astfel încât să se găsească o soluție fiabilă. În explicațiile Ministerului Finanțelor se menționează că valoarea anvelopelor și acumulatorilor procurate împreună cu mijloacele de transport se include în costul de intrare (valoarea de intrare) a acestora și se repartizează la consumuri și/sau cheltuieli prin calcularea uzurii mijloacelor de transport. Pe parcursul utilizării mijlocului de transport se va ține evidența kilometrajului anvelopelor și anilor de exploatare a acumulatorului fără indicarea valorii lor, iar odată cu schimbul pieselor respective acestea se vor înregistra ca obiecte separate de evidență cu indicarea costului de intrare (valorii de intrare) [9].

Din explicațiile Ministerului Finanțelor reiese că dacă anvelopele au fost utilizate o perioadă, apoi au fost demontate pentru a fi înlocuite cu alte anvelope de sezon, doar după demontare acestea urmează a fi recunoscute separat ca stocuri. Respectiv, ele vor fi recunoscute la o valoare mai mică sau simbolică deoarece vor fi deja parțial uzate.

Aceeași părere au și alți savanți autohtoni, care afirmă că anvelopele noi trebuie incluse în costul de intrare a automobilului ca un obiect unic cu toate cheltuielile aferente, cele scoase din exploatare, dar utilizabile la valoarea determinată (valoarea justă), conform kilometrajului parcurs, iar cele neutilizabile la valoare reziduală [1, pag. 22]. În opinia altor savanți, ținând cont de diversele durate de utilizare a părților componente ale complexului achiziționat, entitatea poate să contabilizeze separat elementele componente [14].

După părerea noastră, această neclaritate trebuie soluționată la evaluarea inițială a obiectului. Deoarece contabilitatea anvelopelor și acumulatorilor are un specific aparte și se referă la categoria stocurilor, la momentul recunoașterii automobilului, trebuie să se evalueze separat valoarea anvelopelor și a acumulatorilor, iar ulterior să fie recunoscute ca stocuri. Dacă totuși vânzătorul nu poate să ofere în detaliu valoarea acestora, atunci ele trebuie să fie evaluate la valoarea justă și de asemenea să fie recunoscute ca stocuri.

Astfel, anvelopele și acumulatele vor fi recunoscute chiar de la început la valoarea lor justă, din care se va putea calcula corect amortizarea lor și respectiv, nu se va crea confuzii privind raportarea lor la stocuri. Totodată și calculul amortizării automobilului nu va fi denaturat, deoarece, până la demontarea anvelopelor, automobilului i se calculează amortizarea din valoarea totală, inclusiv a anvelopelor, iar după demontare, reiese că valoarea automobilului trebuie micșorată cu valoarea anvelopelor.

În SNC „Imobilizări necorporale și corporale” se menționează că costul de intrare a imobilizărilor nu se modifică după transmiterea obiectelor în utilizare. În cazul capitalizării costurilor ulterioare, deprecierea și reluării deprecierea se determină costul corectat al imobilizărilor care substituie costul de intrare [12, pct.16]. Respectiv, dacă de la început anvelopele și acumulatele nu se recunosc separat, după demontarea acestora urmează să se determine costul corectat al automobilului, dar substituirea costului de intrare deja ține nemijlocit de evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale.

De menționat că în practică, anvelopele demontate deseori se includ în componența activelor circulante fără valoare, ceea ce de asemenea constituie o eroare, deoarece aceste anvelope totuși au o valoare, uneori destul de mare, iar în sezonul următor ar mai putea fi exploatate.

**Concluzii.** Costul de intrare a imobilizărilor corporale procurate se formează din prețul de cumpărare și toate costurile aferente intrării și pregătirii acestora pentru utilizarea prealabilă după destinație. Acest cost se determină pe fiecare obiect de evidență.

La entitățile neplătitoare de TVA, în costul de intrare se include și suma TVA. După părerea noastră, această modalitate nu este suficient argumentată și majorează în mod artificial costul de intrare a imobilizărilor corporale. Totodată, în acest caz nu se asigură comparabilitatea informațiilor privind costul de intrare la entitățile plătitoare și neplătitoare de TVA. În acest context, considerăm rezonabil ca TVA să nu fie inclusă în costul de intrare a obiectului procurat, dar să fie recunoscute drept cheltuieli curente.

Actualmente obiectele de imobilizări corporale procurate la un preț simbolic se evaluează la valoarea prevăzută în documentul primar, ceea ce nu asigură veridicitatea și comparabilitatea informațiilor privind imobilizările corporale. În opinia noastră, obiectele nominalizate urmează a fi evaluate la valoarea justă, atât în contabilitate, cât și scopuri fiscale. Această valoare urmează a fi decontată la cheltuielile curente pe durata utilizării în măsura calculării amortizării obiectelor de imobilizări corporale.

Anvelopele mijloacelor de transport și alte componente ale imobilizărilor corporale se includ la costul de intrare a acestora și se contabilizează ca un singur obiect de evidență. Considerăm că abordarea dată nu este corectă, deoarece durata de utilizare a acestora este diferită. Recomandăm de a contabiliza ca obiecte de evidență separate anvelopele și acumulatele mijloacelor de transport, indiferent de faptul dacă acestea sunt procurate separat sau împreună cu mijloacele nominalizate.

Implementarea propunerilor menționate mai sus va asigura determinarea corectă a costului de intrare și ca urmare – calcularea corectă a amortizării imobilizărilor corporale. Se va garanta fiabilitatea informațiilor conținute în situațiile financiare, astfel respectându-se recomandările Parlamentului European și al Consiliului din directivele acestora. Respectiv, indicatorii din bilanțul entității vor fi mai exacti, iar utilizatorii de informații vor putea prognoza cu o precizie mai mare anumite situații.

### Bibliografia

1. BUCUR V. Particularități ale contabilității în transportul auto. Chișinău, Cartier Educațional, 2008.
2. Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară - <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport>
3. DIMA M. Privind lipsa obligației de a calcula TVA la acordarea sconturilor de către furnizor. În: Contabilitate și audit, 2012, nr. 6.
4. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor

- tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului - <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&from=RO>
5. IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” - <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartreport>.
  6. IAS 16 „Imobilizări corporale” - <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartreport>.
  7. LAZARI I., VRAGALEVA-PLATIȚA A. Cu privire la valoarea de intrare a unui mijloc fix. În: Monitorul fiscal FISC.md, 2017, nr. (2) 36.
  8. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007 - <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=351443>
  9. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 87 din 23.12.2004 cu privire la modul de contabilizare a cheltuielilor aferente schimbului anvelopelor și acumulatele la mijloacele de transport. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova Nr. 1-4/1 din 01.01.2005.
  10. Scrisoarea Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 14/3-06/40 din 01.02.2017 - <http://www.contabilsef.md/libview.php?l=ro&idc=409&id=15559&t=/Legislatia/Contabilitate/Scrisori-explicatii/Privind-includerea-TVA-in-costul-de-intrare-a-obiectelor-procurate-de-intreprinderile-neinregistrate-ca-platitori-de-TVA-sc-nr-143-0640-din-01022017/>
  11. SNC „Cheltuieli” - <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>.
  12. SNC „Imobilizări necorporale și corporale” - <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>.
  13. SNC „Prezentarea situațiilor financiare” - <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>.
  14. ȚIRIULNICOVA N. Recunoașterea și evaluarea inițială a imobilizărilor corporale conform SNC noi. În: Contabilitate și audit, 2014, nr. 2.



## SECȚIUNEA II. ASPECTE PRACTICE ALE CONTABILITĂȚII ÎN DEZVOLTAREA BUSINESS-ULUI

### ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII COSTURILOR INDIRECTE CONTRACTUALE ÎN CONSTRUCȚIE

*BUCUR Vasile, dr.hab., prof.univ., ASEM*

**Rezumat:** În prezentul articol se examinează definiția costurilor indirecte contractuale și componența acestora. Este propus modul de contabilizare a costurilor unice pînă la punerea în funcțiune și după demontarea mașinilor și mecanismelor în construcție în baza lichidității activelor și exigibilității pasivelor, se concretizează modul de contabilizare a costurilor de exploatare a betonului în cazul în care o parte din betonul preparat este comercializat, precum și a costurilor îndatorării.

**Abstract:** In this article the definition of costs of the contract and their components is examined. The calculation method of unique costs before putting the construction machines and mechanisms into operation and after their dismantling is suggested on the basis of the acts liquidity and liabilities exigibility, and the calculation methods and borrowing costs for mixers' exploitation are concretized for the cases where a part of the prepared concrete is traded.

**Cuvinte-cheie:** costuri indirecte contractuale, costuri de exploatare a mașinilor și mecanismelor, costurile îndatorării, costuri de muncă vie, costuri de muncă materializată.

**JEL: M 41**

Analizînd minuțios prevederile IAS 11 „Contracte de construcții” (2) și a SNC „Contracte de construcție” (3), se evidențiază tratarea neunivocă a costurilor indirecte contractuale. De exemplu, în IAS 11 lipsește definiția acestor costuri, însă se menționează despre componența lor, deși incompletă, cum ar fi: costurile de „pregătire și procesare a salariilor personalului ce participă la executarea lucrărilor de construcție, costurile îndatorării în cazul în care antreprenorul adoptă tratamentele alternative permise de IAS 21 „Costurile îndatorării” (2, p.224). Conform SNC „Contracte de construcție” (în continuare – CC) costurile indirecte contractuale reprezintă costurile aferente mai multor contracte de construcție care nu pot fi incluse în mod direct în costurile acestora (3, p.154).

Din cele menționate deducem, că la baza problemei identificării și recunoașterii în contabilitatea managerială a costurilor indirecte de producție este pus criteriul, modul de atribuire a acestora la costurile de construcție a obiectelor contractuale.

În IAS 2 „Stocuri” compartimentul „Costuri de prelucrare” la fel lipsește definiția costurilor indirecte de producție. În schimb se stipulează componența regiei fixe și celei variabile în soluționarea problemei repartizării acestora (2, p.185). În compartimentul „Costuri indirecte de producție din SNC „Costuri” costuri indirecte de producție se consideră costurile condiționate de gestiunea și deservirea activității subdiviziunilor (secțiilor) de producție (3, p.110). Aceeași definiție se conține în compartimentul „Definiții” al indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor (3, p.221). Astfel, în baza definiției costurilor indirecte de producție este pus alt criteriu – conținutul economic al costurilor ca efect al managementului și deservirii activităților subdiviziunilor și nu procedeu tehnic de atribuire la costurile unui sau altui obiect ce se produce.

Este dificil de a încerca să argumentăm că termenul „costuri indirecte de producție” este ramural, din care motiv în fiecare ramură ar avea diferită definiție: una – în industrie, alta în agricultură, a treia – în prestări de servicii etc. Considerăm că acest termen este unic în toate ramurile economiei naționale. Criteriul de atașare a unor costuri la costul de fabricare a unui produs, tip de servicii sau de construcție a unui activ, exprimă modul de repartizare a acestor costuri – procedeu tehnic. Costurile determinate de managementul procesului tehnologic și de deservire a

acestui în cadrul unei subdiviziuni reflectă caracteristica economică a costurilor în cauză. După conținutul economic, costurile indirecte de producție sau regia de producție (conform IAS 2), rămân costuri indirecte de producție, indiferent de faptul ele pot fi atribuite în mod direct sau indirect (prin repartizare) la costurile de construcție a fiecărui obiect. Drept subdiviziuni în construcție pot fi considerate șantierele pe care se construiește unul sau câteva obiecte conform comenzii respective a beneficiarului.

Din cauza că definiția costurilor indirecte de producție este formulată în baza criteriului de atribuire directă sau indirectă a acestora la costurile de construcție a obiectelor concrete, costurile de exploatare a mașinilor și mecanismelor în SNC CC reprezintă costuri indirecte de producție (3, p.157), iar în anexa 1 la acest standard (p.164) sunt costuri directe contractuale. Dacă luăm în considerare conținutul lor economic ele urmează a fi costuri indirecte de producție fiind atașate:

- în cazul construcției unui obiect pe șantier în mod direct, făcând înregistrări pe articolul de costuri „Costuri de exploatare a mașinilor și mecanismelor”;
- în cazul construcției a două și mai multe obiecte pe șantier – prin repartizare pe o bază rezonabilă în funcție de tipul sau grupa omogenă de mașini sau mecanisme.

După conținutul economic primele de asigurare a mijloacelor fixe și a personalului care execută operații tehnologice de construcție n-ar trebui să constituie elemente ale costurilor indirecte contractuale chiar și în cazul în care pe un șantier se construiesc două sau mai multe obiecte. Deoarece primele de asigurare în cauză de regulă se achită la începutul anului ele urmează a fi contabilizate în componența cheltuielilor anticipate curente, ulterior – repartizate pe obiectele care se construiesc în raport cu suma costurilor directe, costul materialelor de construcție etc. prin înregistrarea contabilă:

**Debit 811 „Activități de bază”, conturile analitice de evidență a costurilor**

**Credit 261 „Cheltuieli anticipate curente”**

Anume această abordare o expune și I. Averdeev (4, p.701).

Actualmente conform SNC CC cota-parte lunară a primelor de asigurare a mijloacelor fixe și a personalului se prevede să fie inclusă în componența costurilor indirecte contractuale (contul 822 „Costuri indirecte aferente contractelor de construcție”), iar apoi repartizate conform bazei stabilite în politicile contabile ale antreprenorului.

Discutabil este modul de contabilizare a costurilor de regie aferente pregătirii și procesării salariilor muncitorilor de construcție. Acestea se prevăd să fie contabilizate în componența costurilor indirecte aferente contractelor și repartizate în raport cu numărul de muncitori ce execută lucrări de construcție la obiectele comandate de către beneficiari. În opinia noastră aceste costuri pot fi în una din următoarele două variante:

- a) existența unor persoane care perfectează documentele aferente volumului de lucrări executate, timpului lucrat și calculării salariilor în cadrul fiecărui șantier;
- b) existența unei secții specializate în cadrul aparatului de conducere care execută funcțiile menționate în p. a) în mod centralizat pentru toate șantierele.

În cazul a) costurile de întreținere a persoanelor (persoanei) care țin evidența lucrărilor executate, perfectează documentele aferente și calculează salariile vor fi repartizate între obiectele ce se construiesc pe șantierul respectiv, iar în cazul b) – între obiectele tuturor șantiierelor.

Unele concretizări necesită modul de contabilizare a:

- a) costurilor de transport, încărcare, descărcare, instalare a unor mașini și mecanisme, de demontare, încărcare și transportare a acestora la locul de destinație după finalizarea lucrărilor de construcție a obiectului (obiectelor) de pe șantier;
- b) costurilor de exploatare a mașinilor în cauză.

Prima grupă de costuri în opinia noastră reprezintă costuri unice, care la rîndul său, sunt determinate de faptele economice, produse (încărcarea, transportarea, descărcarea, pregătirea terenului pentru a fi instalate și instalarea mașinii respective, de exemplu, a unei macarale turn, și de faptele economice care urmează a fi produse (viitoare) – demontarea, încărcarea și transportarea la locul de destinație (după finalizarea lucrărilor de construcție). Cu regret în SNC CC lipsește modul de contabilizare a costurilor în cauză. Această grupă de costuri se propune să fie contabilizată în

baza principiului delimitării în timp și recunoașterii pe perioade gestionare în limita termenului contractual de construcție a obiectului (obiectelor) de pe șantier. Deoarece ele se referă la perioadele gestionare viitoare în limita termenului contractual, costurile în cauză urmează a fi contabilizate ca cheltuieli anticipate. În acest context pentru costurile preconizate după finalizarea lucrărilor de construcție (demontarea, încărcarea și transportarea mașinilor respective) se propune de a constitui un provizion pe termen lung și/sau curent în funcție de termenul contractual, mai mare de un an sau până la un an, respectiv.

După producerea faptelor economice viitoare suma costurilor efective (anterior considerate drept preconizate) urmează a fi atribuită la diminuarea provizionului constituit.

**Exemplu.** În luna martie 201N antreprenorul „X” înregistrează următoarele date aferente încărcării macaralei turn 5000 lei, TVA 1000 lei, transportării ei pînă la șantier și descărcare 18000 lei, suma TVA – 3600 lei, salariile calculate muncitorilor privind pregătirea locului și montarea macaralei turn – 4000 lei, contribuțiile pentru asigurările sociale – 920 lei, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală – 180 lei, costul materialelor și pieselor de schimb consumate la montare – 2200 lei. Costurile preconizate aferente demontării, încărcării și transportării macaralei la locul de destinație au constituit 22000 lei. Macaraua turn a început a funcționa la 1 aprilie 201N, termenul contractual de construcție este 2 ani. Pe șantier se construiesc două obiecte – A și B, a căror valoare este negociată de către părți, respectiv 4200000 lei și 2600000 lei, total 6800000 lei.

După finalizarea lucrărilor de construcție costurile efective au constituit: salariile calculate muncitorilor privind demontarea macaralei – 2500 lei, contribuțiile pentru asigurările sociale – 575 lei, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală – 112,50 lei, costurile serviciilor de încărcare – 3000 lei, TVA – 600 lei, serviciile de transport – 13000 lei, TVA – 2600 lei. Antreprenorul a construit obiectele care au fost predate beneficiarului cu o lună înainte de termen.

Condițiile exemplului prezentat generează următoarele înregistrări contabile (tabelul 1).

**Tabelul 1. Înregistrările contabile aferente costurilor de încărcare, transport, descărcare, instalare, demontare și transportare la locul de destinație a macaralei turn**

Conținutul economic al operațiilor, calcule	Suma, lei	Conturi corespondente	
		Debit	Credit
1. În luna martie 201N: Înregistrarea costului serviciilor de încărcare a macaralei turn:			
- la costul fără TVA	5000	171	-
- la suma TVA	1000	534	-
Total	6000	-	521,544
2. Înregistrarea costului serviciilor de transport și descărcare a macaralei:			
- la costul fără TVA	18000	171	-
- la suma TVA	3600	534	-
Total	21600	-	521,544
3. Calcularea salariului cu contribuțiile și primele aferente pregătirii locului și montării macaralei turn:			
- la suma totală	5100	171	-
- la suma salariilor	4000	-	531
- la suma contribuțiilor pentru asigurările sociale	920	-	533
- la suma primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală	180	-	533,541
4. Consum de materiale la instalarea macaralei	2200	171	211
5. Constituirea provizionului pe termen lung pentru acoperirea costurilor de demontare, încărcare și transport al macaralei	22000	171	426
6. Transferarea cotei-părți a cheltuielilor anticipate pe termen lung în cheltuieli anticipate curente [(5000 + 18000 + 5100 + 2200			

Conținutul economic al operațiilor, calcule	Suma, lei	Conturi corespondente	
		Debit	Credit
+ 22000): $24 \times 9]$	19612,50	261	171
7. Aprilie 201N: Atribuirea lunară a cotei-părți a cheltuielilor anticipate curente la costurile de construcție: $(19612,50 : 9)$ , inclusiv pentru - obiectul A – $[(2179,17 : 6800000) \times 4200000] = 1345,96$ - obiectul B – $[(2179,17 : 68000000) \times 2600000] = 833,212$ lei	2179,17	811	261
8. La 31.12.201N: Transferarea cotei-părți a cheltuielilor anticipate pe termen lung în cheltuieli anticipate curente: $(2179,17 \times 12)$ Începînd cu ianuarie 201N+1 lunar se va întocmi formula contabilă (7)	26150,04	261	171
9. 1 aprilie 201N+1: Transferarea provizionului pe termen lung în provizion curent	22000	426	538
10. La 31.12.201N+1: Transferarea cotei-părți a cheltuielilor anticipate pe termen lung în cheltuieli anticipate curente $(2179,17 \times 3)$ Începînd cu ianuarie 201N+2 lunar se va atribui la costurile de construcție cota-parte a cheltuielilor anticipate curente (operația 7)	6537,51	261	171
11. Februarie 201N+2: Atribuirea cotei-părți a cheltuielilor anticipate curente pentru ultimele două luni ale termenului de construcție (lucrările de construcție sunt efectuate înainte de termen cu 1 lună). $(2179,17 \times 2)$	4358,34	811	261
12. La finele lunii februarie 201N+2: Atribuirea costurilor efective de demontare, încărcare și transportare-descărcare a macaralei turn: a) înregistrarea costurilor cu personalul la suma totală $(2500 + 575 + 112,50)$ : - la suma salariilor - la suma contribuțiilor aferente - la primele de asistență medicală	3187 2500 575 112,50	538 - - -	- 531 533 533,541
13. Atribuirea costurilor serviciilor de încărcare, transportare a macaralei: la suma fără TVA - la suma TVA	16000 3200	538 534	- -
<b>Total</b>	19200	-	521,544
14. Recunoașterea excesului provizionului anterior constituit drept venit curent $(22000 - 3187 - 16000)$	2813	538	612

În prezentul exemplu cheltuielile anticipate (de încărcare, transport, descărcare, de instalare, demontare și transportare pînă la locul de destinație) sunt contabilizate cu respectarea cerințelor gradului de lichiditate a activelor, delimitării acestor costuri în timp pe perioade gestionare, iar provizioanele – respectînd principiul exigibilității ale elementelor de pasiv ale patrimoniului antreprenorului.

O situație problematică reprezintă exploatarea betonierelor. Dacă betoniera respectivă participă la construcția numai a unui obiect, atunci costul materialelor la construcție va fi atribuit la costul obiectului ce se construiește pe șantier pe articolul „Costuri de materiale”. Costurile de exploatare a betonierei (energia electrică, combustibilul, costurile cu personalul ce deservește betoniera, amortizarea, piesele de schimb consumate pentru reparația betonierei conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale” (SNC INC), trebuie să fie reflectate pe articolul „Exploatarea mașinilor și mecanismelor”.

Cînd betoniera prepară mortar (beton) pentru mai multe obiecte, iar o parte din acest produs preparat este vîndut altor entități este necesară repartizarea materialelor de construcție și a costurilor de exploatare a betonierei între obiectele de construcție contractuale și volumul betonului preparat și vîndut terților. Problema în cauză poate fi soluționată în două variante:

*prima variantă:*

- contabilizarea costurilor de preparare a betonului, înregistrarea acestuia la intrări cu repartizarea ulterioară;

*a doua variantă:*

- a) repartizarea separată a materialelor de construcție între obiectele la a căror construcție a fost consumate și cele vândute terților în componența betonului;
- b) repartizarea costurilor de exploatare a betonierei între obiectele de construcție și entitățile terțe cărora a fost vândută o parte din betonul preparat.

Prima variantă este mai simplă, însă economic ea contribuie la înregistrarea elementului „costul betonului” – component complex al costului obiectelor construite. A doua variantă este mai compusă, iar economic este mai convenabilă. Ea descifrează componența costurilor pe elemente componente cum ar fi: materiale de construcție (ciment, nisip, prundiș, apă, etc.) respectiv – costurile de exploatare. Aceste informații sunt necesare în prezentarea raportului 5-CI aferent costurilor și cheltuielilor divizate în două grupe de elemente economice munca materializată și munca vie. Acești indicatori servesc drept bază de a calcula valoarea adăugată produsă în cadrul unei entități, care, cu regret se determină numai la nivel de macroeconomie.

Exemplu. În perioada curentă în rezultatul exploatării unei betoniere s-a preparat 600 m<sup>3</sup> de beton pentru care s-a consumat 198 t de ciment la cost de 1500 lei 1 t, nisip – 396 t la cost de 660 lei 1 t, pietriș – 480 t la cost de 400 lei 1 t, apă – 360 t la cost de 16 lei 1 t. Costurile de exploatare a betonierei constituie: salariile calculate muncitorilor – 12000 lei, contribuțiile pentru asigurările sociale – 2760 lei, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală – 540 lei. Suma amortizării betonierei 300 lei, energie electrică consumată – 4000 lei. Betonul preparat a fost consumat pentru construcția următoarelor obiecte: clădirea oficiului beneficiarului – 160 m<sup>3</sup>, clădirea depozitului de materiale – 75 m<sup>3</sup>, clădirea secției de producție – 240 m<sup>3</sup>, cealaltă parte – 125 m<sup>3</sup> a fost vândută terților la preț de 1800 lei fără TVA.

În baza datelor din exemplu întocmim următoarele calcule (tabelul 2 și 3).

**Tabelul 2. Calculul de repartizare a materialelor de construcție consumate la prepararea betonului**

Destinația de utilizare a betonului preparat	Volumul betonului, m <sup>3</sup>	Materialele consumate							
		ciment		nisip		pietriș		apă	
		tone	suma, lei	tone	suma, lei	tone	suma, lei	tone	suma, lei
Construcția: Clădirii secției de producție	240	70,2	118800	158,4	104544	192	76800	144	2304
Clădirii oficiului	160	52,8	79200	105,6	69696	128	51200	96	1536
Clădirii depozitului de materiale	75	24,75	37125	49,5	32670	60	24000	45	720
<b>Total</b>	<b>475</b>	<b>156,75</b>	<b>235125</b>	<b>313,5</b>	<b>206910</b>	<b>380</b>	<b>152000</b>	<b>285</b>	<b>4560</b>
Comercializare terților	125	41,25	61875	82,5	54450	100	40000	75	1200
<b>Total general</b>	<b>600</b>	<b>198</b>	<b>297000</b>	<b>396</b>	<b>261360</b>	<b>480</b>	<b>19200</b>	<b>360</b>	<b>5760</b>
Raportul costului de materiale către volumul de beton preparat	-	0,33	-	0,66	-	0,8	-	0,6	

**Tabelul 3. Calculul repartizării costurilor de exploatare a betonierei**

Destinația de utilizare a betonului preparat	Volumul betonului preparat, m <sup>3</sup>	Salarii, lei	Contribuții și prime, lei	Suma amortizării, lei	Energie electrică, lei
Construcția: Clădirii secției de producție	240	4800	1320	120	1560
Clădirii oficiului	160	3200	880	80	1040
Clădirii depozitului de materiale	75	1500	412	38	488



**CONTABILITATEA și PROFESIA CONTABILĂ în era provocărilor**

Total	475	9500	2612	238	3088
Comercializare terților	125	2500	688	62	812
Total general	600	12000	3300	300	3900
Raportul costurilor către volumul betonului preparat	-	20	5,50	0,50	6,50

Conform acestor calcule costul materialelor consumate în construcția obiectelor va constitui 598595 lei (235125 + 206910 + 152000 + 4560), iar a celor vândute – 157525 lei (61875 + 54450 + 40000 + 1200). Din costurile de exploatare la costurile de construcție a obiectelor menționate va fi atribuită suma totală de 15438 lei cu specificarea separată pe articole: salarii calculate 9500 lei, contribuții pentru asigurările sociale și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală – 2612 lei, amortizarea – 238 lei, energie electrică – 3088 lei. Cealaltă parte a acestor costuri în mărime de 3442 lei va constitui parte componentă a costului betonului vândut.

Prin urmare, a doua variantă de repartizare separată a costului materialelor de construcție și a costurilor de exploatare a betonierii privind prepararea și utilizarea acestuia propusă, generează înregistrările contabile:

1. Atribuirea costului materialelor consumate la construcția obiectelor menționate:

Debit 811 „Activități de bază” – la suma totală de 528595 lei cu specificarea acesteia pe fiecare cont analitic pe articolul „Materiale de construcție, apa”

Credit 211 „Materiale” – 598595 lei

2. Atașarea costurilor de exploatare a betonierii înregistrând fiecare element economic în articolele: „Salarii calculate” – 9500 lei, „Contribuții pentru asigurări sociale și prime de asistență medicală” – 2612 lei, „Amortizarea” – 238 lei, „Energie electrică” – 3088 lei, acestea fiind utilizate pe conturi analitice de evidență a costurilor de construcție:

Debit 811 „Activități de bază” – 15438 lei

Credit 822 „Costuri indirecte aferente contractelor de construcție” sau alt cont – 15438 lei

3. Recunoașterea venitului din vânzarea betonului:

Debit 221 „Creanțe comerciale” sau 234 „Alte creanțe curente” – 270000 lei

Credit 612 „Alte venituri din activitatea operațională” – 225000 lei

Credit 534 „Datorii față de buget” – 45000 lei

4. Recunoașterea costului betonului vândut:

Debit 714 „Alte cheltuieli ale activității operaționale2” – la suma totală – 161587 lei

Credit 211 „Materiale” – la costul materialelor – 157525 lei

Credit 822 „Costuri indirecte aferente contractelor de construcție” sau alt cont – la suma costurilor de exploatare a betonierii - 4062 lei

Conform acestei metode propuse în Raportul statistic Consumurile, cheltuielile și investițiile întreprinderii 5-CI costul materialelor de construcție consumate (598595 lei) vor fi reflectate în componența consumului de muncă materializată, iar salariile cu contribuțiile și primele aferente exploatarei betonierii (12112 lei) – în componența muncii vii – parte componentă a valorii adăugate și nu în componența costului betonului ca muncă materializată, cum rezultă din aplicarea primei metode. Metoda a doua semnifică contribuie la creșterea gradului de obiectivitate (veridicitate) a informațiilor prezentate în Nota informativă privind veniturile și cheltuielile după natura (anexa 8) la situația financiară „Profit și pierdere” nr 2, indicatorii „Cheltuieli privind stocurile (rnd.070), Cheltuieli cu personalul privind remunerarea micii (rnd.080), Contribuții pentru asigurările sociale și prime de asistență medicală (rnd.090).

O altă problemă o constituie costurile îndatorării în cazul în care antreprenorul a acceptat varianta de capitalizare a acestora (conform SNC „Costurile îndatorării”). După conținutul economic aceste costuri la fel n-ar trebui să fie contabilizate în componența costurilor indirecte contractuale. Conform prevederilor SNC „Costurile îndatorării” (în continuare CÎ) costurile îndatorării pot fi capitalizate dacă ele sunt directe atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclul lung de producție. În caz contrar costurile nu corespund cerințelor de capitalizare și se recunosc drept cheltuieli curente în perioada în care au fost suportate. Această

regulă poate fi acceptabilă dacă antreprenorul a primit un credit sau împrumut anume pentru construcția unui obiect concret care corespunde definiției activului cu ciclu lung de producție.

Dacă însă antreprenorul primește un credit (împrumut) pentru construcția mai multor obiecte sau cu caracter general pentru menținerea activității sale iar în politicile contabile a acceptat capitalizarea costurilor îndatorării, atunci el va atribui suma dobânzilor respective la majorarea costurilor de construcție a obiectelor aferente. Aceste dobânzi (costuri ale îndatorării) urmează a fi repartizate între obiectele ce se construiesc. Totuși apar și unele dificultăți cu repartizarea costurilor în cauză. Dacă antreprenorul a început construcția obiectelor prevăzute în contractele încheiate concomitent, baza de repartizare a costurilor îndatorării există. Ea poate fi valoarea totală a obiectelor sau suma costurilor contractuale a obiectelor în cauză. Când condițiile contractuale prevăd construcția unui obiect, iar după o perioadă de timp – construcția altui obiect repartizarea costurilor îndatorării devine dificilă. În SNC CÎ nu se prevede începerea capitalizării costurilor îndatorării dacă nu s-a început construcția (producerea) activului cu ciclul lung de producție. În funcție de termenul de rambursare a creditului (împrumutului) și termenul contractual de construcție poate apărea situația în care la costurile unui obiect va fi atribuită suma respectivă a costurilor îndatorării, iar la costurile altui obiect – numai o parte nesemnificativă sau în general nu va fi atribuit nimic din costurile îndatorării. Aplanarea acestei probleme poate fi efectuată prin aplicarea conturilor cheltuielilor anticipate.

**Exemplu.** Antreprenorul „X” la 3 martie 201N a a încheiat un contract de construcție a unui obiect A la costurile contractuale de 5400000 lei, iar la 1 iunie 201N – un alt contract de construcție a obiectului B – cu valoarea de 3700000 lei și a obiectului C cu valoarea de 2600000 lei. Termenul de executare a lucrărilor de construcție pentru toate obiectele este negociat de către părți 2 ani. Lucrările au fost începute pentru obiectul A – la 1 aprilie 201N, obiectul B – la 1 iunie 201N, iar obiectul C – la 1 septembrie 201N. La 1 aprilie antreprenorul primește un credit de la o bancă comercială în sumă de 2000000 lei cu rata dobânzii anuale de 14% pe 12 luni. Rambursarea creditului se prevede: la 31.12.201N – 800 000 lei, iar la 1 aprilie 201N+1 – 1200000 lei. Costurile efective la construcția obiectelor constituie:

	aprilie – decembrie 201N	ianuarie – martie 201N+1
A -	2100000 lei	700 000 lei
B -	1300000 lei	500000 lei
C -	900000 lei	600000 lei
Total	4300000 lei	1800000 lei

Suma costurilor îndatorării (dobânzii) în perioada aprilie – decembrie 201N constituie 210000 lei  $[(2000000 \times 0,14) : 12 \times 9]$ , iar lunară – 2333,33 lei  $(210000 : 9)$ .

Astfel, antreprenorul va calcula dobânda lunară și va achita-o astfel:

Debit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 23333,33 lei

Credit 511 „Credite bancare pe termen scurt” – 23333,33 lei

Achitarea dobânzii:

Debit 511 „Credite bancare pe termen scurt” – 23333,33 lei

Credit 242 „Conturi curente în monedă națională” – 23333,33 lei

La finele anului 201N dobânda cumulată urmează a fi repartizată între obiectele ce se construiesc fiind capitalizată. Calculul costurilor îndatorării aferente obiectelor de construcție: raportul costurilor îndatorării către costurile de construcție:  $210000 \text{ lei} : 4300000 = 0,0488372 \text{ lei}$ ;

Suma costurilor îndatorării aferente costurilor de construcție a obiectului:

A –  $0,0488372 \times 2100000 = 102558,16 \text{ lei}$

B –  $0,0488372 \times 1300000 = 63488,36 \text{ lei}$

C –  $0,0488372 \times 900000 = 43953,48 \text{ lei}$

Acest calcul generează înregistrarea contabilă:

Capitalizarea costurilor îndatorării calculate în anul 201N:

Debit 811 „Activități de bază” – 210000 lei

Credit 261 „Cheltuieli anticipate curente” – 210000 lei

După rambursarea parțială a creditului la 31.12.201N suma dobânzii în perioada ianuarie – martie 201N+1 constituie 42000 lei  $[(2000000 - 800000) \times 0,14 : 12 \times 3]$ . Raportul dobânzii calculate către costurile efective din această perioadă este de 0,0233333 (42000 : 1800000). Suma costurilor îndatorării aferente fiecărui obiect:

A –  $(0,0233333 \times 700000) = 16333,38$  lei

B –  $(0,0233333 \times 500000) = 11666,59$  lei

C –  $(0,0233333 \times 600000) = 14000,03$  lei

Sinteza materialelor expuse ne permite deducerea următoarelor concluzii și propuneri:

1. Definiția costurilor indirecte contractuale trebuie să fie formulată în baza conținutului economic și nu în baza modului de atribuire acestora la costurile de construcție; în caz contrar în categoria costurilor indirecte se reduce la costuri repartizabile.

2. Primele de asigurare a mijloacelor fixe și a personalului nu reprezintă costuri indirecte contractuale. Acestea urmează a fi recunoscute drept cheltuieli anticipate cu atribuirea ulterioară la costurile de construcție ale obiectelor contractuale în baza costurilor directe.

3. Actualmente în SNC CC lipsește modul de contabilizare și atribuire a costurilor de încărcare, transport, descărcare, pregătire a locului, de instalare, de montare, demontare (după finalizarea lucrărilor de construcție) încărcare, transport a unor mașini și mecanisme (macaralei turn). În scopul înlăturării acestui gol se propune de a contabiliza aceste costuri punând la bază două grupe de fapte economice (trecute și viitoare). Pentru faptele economice produse trebuie de contabilizat costurile efective ca cheltuieli anticipate, iar pentru cele viitoare (demontarea, încărcarea și transportarea mașinii după finalizarea lucrărilor de construcție de contabilizat provizionul respectiv. Cheltuielile anticipate urmează de contabilizat în baza respectării gradului de lichiditate a activelor, iar a provizionului aferent – gradului de exigibilitate a pasivelor.

4. În cazul în care în rezultatul exploatării betonierei se prepară beton și o parte din el este consumat la construcția mai multor obiecte contractuale, iar altă parte – vândută terților, este rațional de întocmit două calcule separate de repartizare:

a) a materialelor de construcție care o parte din ele urmează a fi recunoscute drept costuri de construcție iar altă parte – cost al materialelor vândute;

b) a costurilor de exploatare;

Costurile de exploatare a betonierei și altor mașini este rațional de repartizat pe fiecare articol separat: salarii calculate, contribuții și prime aferente etc. Această metodă contribuie la obținerea informațiilor obiective aferente elementelor economice servind drept bază pentru determinarea valorii adăugate în cadrul unei entități. Astfel, semnificativ crește obiectivitatea informațiilor prezentate în Raportul consumurilor, cheltuielilor și investițiilor întreprinderii nr.5-CI și în Notă informativă privind veniturile și cheltuielile după natură (anexa 8) la situațiile financiare).

5. După conținutul economic costurile îndatorării, chiar dacă ele sunt legate de construcția mai multor obiecte nu reprezintă costuri indirecte de producție în cazul capitalizării acestora. Ele urmează a fi contabilizate în componența cheltuielilor anticipate, ulterior atașate la costurile de construcție a obiectelor contractuale în baza costurilor directe de construcție.

#### Bibliografie:

1. Legea contabilității nr 113-XVI din 27.04.2007. În Monitorul oficial al RM nr.90-93 / 399 din 29.06.2007
2. Monitorul oficial al Republicii Moldova. Moldpres. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), 2007. Incluzînd Standardele Internaționale de contabilitate (IAS) și Interpretările lor la 1 ianuarie 2007, Chișinău, Tipografia Centrală, 2008, p.738. ISBN 978-9975-78-704-8
3. Monitorul oficial al Republicii Moldova. Moldpres. Acte normative în domeniul contabilității. Chișinău, Combinatul Poligrafic, p.612. ISBN 978-9975-7255-1-3
4. Аверчев И.В. МСФО Международные стандарты финансовой отчетности IFRS-Basis. 1000 примеров применения. Москва, Читай, Рид-Групп, 2011, стр.992. ISBN 978-5-4252-0230-7

**НОВЕЛЛЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 2017 ГОДА И ИХ ПОСЛЕДСТВИЯ  
ДЛЯ УЧАСТНИКОВ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
NEW ACCOUNTING AND TAXATION OF 2017 AND THEIR IMPLICATIONS FOR  
THE PARTICIPANTS OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY**

**ВОРОНЧЕНКО Тамара, д.э.н., профессор, Российская таможенная академия, Россия**  
[ytv15@mail.ru](mailto:ytv15@mail.ru)

***Аннотация.** В статье рассмотрены российские законодательные инициативы и новеллы учета и налогообложения, которые начали действовать с конца 2016 - начала 2017 годов, под призмой их взаимосвязи с развитием внешнеэкономической деятельности (ВЭД). Особое внимание автор уделяет вопросам, связанным с объединением Федеральной налоговой службы (ФНС), Федеральной таможенной службы (ФТС) и Росалкогольрегулирования в единую систему администрирования платежей, в том числе, с целью создания единой базы данных платежей, что, безусловно, должно облегчить и активизировать деятельность участников ВЭД и, как следствие, повысить собираемость налоговых и таможенных платежей в стране.*

***Abstract.** In the article Russian legislative initiatives and innovations of accounting and taxation, which take effect from the end of 2016 - beginning of 2017, under the prism of their relationship with the development of foreign economic activity (FEA). Special attention is paid to issues related to the unification of the Federal tax service (FNS), the Federal customs service (FTS) and the Federal alcohol market regulatory service in a single system of administration of payments, including, with the goal of creating a single database of payments that should certainly facilitate and enhance the activities of traders and, as a consequence, to increase collection of tax and customs payments in the country.*

**Ключевые слова:** учет, налогообложение, внешнеэкономическая деятельность, Федеральная налоговая служба, Федеральная таможенная служба, налоги, таможенные платежи, пошлины, сборы, администрирование платежей, экспорт, импорт.

**JEL: M 41**

В современных кризисных условиях реализации рыночных отношений в стране, увеличения масштабов и расширения спектра экспортно-импортных операций, особенно актуальной становится задача поиска рациональных и эффективных рычагов управления внешнеэкономической деятельностью и развития правовых, организационных и методических механизмов и инструментов их применения на практике.

В качестве основы организации внешнеторговых связей, внешнеэкономическая деятельность Российской Федерации представляет собой совокупность отраслей, подотраслей, предприятий и организаций любых форм собственности и индивидуальных предпринимателей, систематически производящих и реализующих экспортные ресурсы всех видов, а также потребляющих импортные товары (работы, услуги) и осуществляющих иные виды внешнеэкономической деятельности. В данном контексте, исследования и обоснования порядка осуществления учета и налогообложения операций, осуществляемых в рамках внешнеторговой деятельности, приобретают особую актуальность и имеют важное теоретическое и практическое значение для развития внешнеэкономической деятельности.

Актуальность настоящего исследования обусловлена также тем, что осуществление внешнеэкономической деятельности, во многом, зависит от экономической и политической ситуации в стране и на международной арене. Одна из характерных особенностей внешнеэкономической деятельности состоит в том, что участниками внешнеэкономических операций являются таможенные и налоговые органы, которые также осуществляют таможенный и налоговый контроль, что влечет за собой необходимость применения в процессе учета, аудита и налогообложения большего числа нормативных актов в сфере учетного, таможенного и налогового регулирования.

Международные нормы во всех странах имеют приоритет перед национальными. Данный принцип закреплен также в Конституции Российской Федерации и гласит: «общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора [1]. Нормы международного права, регламентирующие договоры международной купли-продажи, содержатся в двусторонних и многосторонних международных соглашениях. Двусторонние соглашения, как правило, касаются порядка расчетов между странами, в отношении конкретных взаимных поставок товаров, а также вопросов налогообложения, в частности, соглашения об избежании двойного налогообложения и др.

Следует учесть, что правовое регулирование внешнеэкономической деятельности не только создает основу для взаимоотношений сторон внешнеторгового контракта между собой и с государственными органами каждой из сторон, но и может оказать значительное влияние на методику отражения соответствующих операций в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности, а также на налоговые последствия данных операций для российских участников внешнеэкономической деятельности.

Исследование состояния и перспективы развития учетного, налогового и таможенного законодательства, является жизненно важной задачей любого руководителя и специалиста обследуемой сферы деятельности. В данном контексте, целью настоящей статьи является анализ основных законодательных, организационных и методических новелл учета и налогообложения, которые начали действовать с конца 2016 - начала 2017 годов и оценка возможных последствий, с позиций их влияния на показатели деловой активности участников внешнеэкономической деятельности и страны в целом (таблица 1).

**Таблица 1. Новеллы учета и налогообложения, вступающие в силу с 2017 года и их последствия для участников внешнеэкономической деятельности**

№ пп	Содержание и суть новеллы	Правовой акт, введший новеллу	Последствия для участников ВЭД
<b>I. Общие положения осуществления внешнеэкономической деятельности</b>			
1	Применение с 01.01.2017 новой редакции Единой ТН ВЭД ЕАЭС и ЕТТ ЕАЭС	Решение Совета ЕАК от 18.10.2016 № 101 «О внесе-нии изменений в единую ТН ВЭД ЕАЭС и ЕТТ ЕАЭС»	Изменения касаются Решения Совета ЕЭК от 16.07.12 № 54 (ред. 31.01.17) «Об утверждении ЕТН ВЭД ЕАЭС и ЕТТ ЕАЭС, вступившие в силу с 05.03.17.
2	Представление в таможенный орган статистической формы учета перемещения товаров и последствия ее непредставления/ несвоевременного представления/представления в ней недостоверных сведений. Введение нового состава правонарушений и снижение верхнего порога штрафа на 20 тыс. руб.	Ст. 104 Закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ, ст. 19.7.13 КоАП РФ, п.2.ст.1 п.3.ст.2, ст.3 Зако-на от 28.12.16 № 510-ФЗ, внесшие изм. в Постанов-ление Правитель-ства РФ от 07.12.15 № 1329.	С 29.01.2017 установлена административная ответственность в виде штрафа на: должностных лиц: от 10 до 15 тыс. руб.; юридических лиц - от 20 до 50 тыс. руб. (при первич-ном нарушении) и соответственно от 20 до 30 тыс. руб и от 50 до 100 тыс. руб. (при повторном).
<b>II. Налоговое администрирование</b>			
3	Сочетание электронной и бумажной форм документов, подтверждающих статус налогового резидента РФ	пп.1б п.1 ст.32 НК РФ, пп. «б» п.4 ст. 1, п.6, ст.13 Закона от 30.11.16 № 401-ФЗ	Переход с 01.07.17 на такой режим повысит оперативность обработки и контроля сведений о начисленном и уплаченном НДФЛ.
4	Установление НК РФ обязанности налогоплательщиков по уведомлению налогового органа о	пп. 3 п.3.1 ст.23, ст.25.14 НК РФ. Приказ ФНС РФ от	ФНС России утверждены форма, Формат уведомления и Порядок его заполнения и представления.



<b>№ пп</b>	<b>Содержание и суть новеллы</b>	<b>Правовой акт, вводивший новеллу</b>	<b>Последствия для участников ВЭД</b>
	контролируемых иностранных компаниях (КИК), в отношении которых они являются контролирующими лицами	13.12.16 № ММВ-7-13/679@. Письма МФ РФ от 23.12.15 № 03-01-11/75449, ФНС РФ от 04.04.16 № ЕД-3-13/13/1427@	Впервые подать уведомление нужно не позднее 20.03.17г., если на 31.12.16 г.. налогоплательщик признается таким лицом.
5	Утверждение формы заявлений о постановке на учет (снятии с учета) в налоговом органе, Форматы представления заявлений в электронной форме и Порядок их заполнения иностранными организациями по IT-услугам	п.4.6 НК РФ, Приказ ФНС РФ от 12.12.2016 № ММВ-7-14/677@	Нововведение связано с тем, что с 01.01.2017 услуги иностранных организаций в электронной форме, оказание рекламных услуг в сети Интернет, предоставление доменных имен и др. подлежат обложению НДС.
<b>III. Налог на добавленную стоимость</b>			
6	Изменение срока действия банковской гарантии для ускоренного возмещения НДС	пп. 1 п.4 ст.176.1 НК РФ, пп.«в» п.5 ст.2, п.5 ст.13 За-кона от 30.11.2016 № 401-ФЗ	Начиная с 01.01.2017 срок должен истекать не ранее чем через 10 месяцев со дня подачи декларации с суммой налога к возмещению.
7	Приведение в соответствие с ОК 034-2014 (ОКПД2) с 01.01.2017 Перечня видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых НДС по ставке 10 %	Постановление Правительства РФ от 23.12.2016 № 1459	Нововведение связано с тем, что Общероссийский классификатор продукции (ОКП 005-93) прекратил свое действие с 01.01.2017 и в действие введен ОКП по видам экономической деятельности ОК 034-2014 (ОКПД2)
8	Применение обновленного Перечня продовольственных товаров, облагаемых НДС по ставке 10%. и включение в нем новых товарных позиций (грибы и трюфели)	Постановление Правительства РФ от 17.12.2016 № 1377	Необходимость внесения с 01.01.2017 изменений вызвана приведением в соответствие наименований товаров с новым Классификатором продукции ОКПД2
9	Обновление с 01.01.2017 Перечня медицинских товаров, реализация и ввоз которых не подлежат обложению НДС	Постановление Правительства РФ от 31.12.2016 № 1581	В обновленном Перечне приводится код в соответствии с ОКПД2 ОК 034-2014, а также уточнены некоторые позиции
10	Обновление с 01.01.2017 Перечня видов товаров для детей в соответствии с ОК продукции, облагаемых НДС по ставке 10%.	Постановление Правительства РФ от 28.12.2016 № 1527. Приказ Рос-стандарта от 31.01.2014 № 14-ст	В обновленном Перечне наименования и коды товаров приведены в соответствии с ОКП по видам экономической деятельности ОК 034-2014 (КПЕС 2008)
11	Обновление формы налоговой декларации по НДС.	Приказ ФНС РФ от 20.12.2016 № ММВ-7-3/696@	Изменения внесены в разделы 3, 4, 6 8, 9, 10. 11 налоговой декларации
12	Утверждение Формата направления пояснений к налоговой декларации по НДС в электронной форме.	Приказ ФНС РФ от 16.12.2016 № ММВ-7-15/682@	При выявлении ошибок/противоречий при камеральной проверке лицо, обязанное сдавать электронную декларацию по НДС, обязано направить пояснения также в электронной форме
<b>IV. Налог на прибыль организаций</b>			
13	Расширение с 01.01.17 перечня доходов, не подлежащих налогообложению: доходы, полученные АО, 100% акций которого	пп.54, 55 п.1 ст.251, п. 48.22 ст.270 НК РФ, пп. 16, 18 ст. 2, п.5 ст.13 Закона от	Это сделки по предоставлению поручительств (гарантий) в случае, если все ее стороны являются российскими организациями, не

№ пп	Содержание и суть новеллы	Правовой акт, вводивший новеллу	Последствия для участников ВЭД
	принадлежат РФ, от реализации акций иных организаций, при условии перечисления таких доходов в полном объеме в федеральный бюджет; доходы в виде услуг, указанных в пп.6 п.4 ст.105.14 НК РФ	30.11.2016 № 401-ФЗ	являя-ющимися банками. С 01.01.17 не учитываются в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по прибыли, стоимости акций, доходы от реализации которых не учитываются на основании пп.54 п.1,ст.251 НК РФ
14	Введение обязанности с 01.01.17 при применении положений международных договоров РФ для иностранной организации подтверждения постоянного местонахождения в государстве, с которым РФ имеет международный договор по вопросам налогообложения, налоговому агенту, подтверждение права на получение соответствующего дохода.	п. 1 ст.312 НК РФ,пп. «а» п.19 ст.2, п.3 ст.5 Закона от 15.02.16 № 32-ФЗ, Письмо Минфина РФ от 28.12.2016 № 03-08-05/78852. Письмо Минфина РФ от 28.12.2016 № 03-08-05/78852	Отсутствие в НК РФ упоминания о конкретных документах, необходимых для определения фактического получателя дохода, свидетельствует о том, что законодатель не ограничивает налоговых агентов каким-либо перечнем, отдавая предпочтение содержательной части полученной налоговым агентом информации. Примеры – в Письме МФ РФ № 03-08-05/78852
<b>V. Налог на доходы физических лиц</b>			
15	Освобождение с 01.01.17 от обложения НДФЛ доходов в денежной/натуральной форме в виде перечисляемых на счет налогоплательщика денежных средств и/или полной/частичной оплаты за налогоплательщика товаров/ услуг российскими и иностранными организациями, полученных в результате участия последнего в программах с использованием банковских/ платежных/ дисконтных/накопительных карт, направленных на увеличение активности клиентов в приобретении товаров и услуг указанных организаций, предусматривающих начисление бонусов, а также выплату в зависимости от количества начисленных бонусов дохода в денежной или натуральной форме	пп.68 ст.217 НК РФ, п.8 ст.2, п.2 ст.4 Закона от 03.07.2016 № 242-ФЗ, Письмо МФ РФ от 02.11.2016 № 03-04-06/64301	Указанное освобождение не применяется в следующих случаях: - при участии налогоплательщика в программах российских и иностранных организаций, указанных в абз.1 п.68 ст. НК РФ, присоединение к которым осуществляется не на условиях публичной оферты; -присоединении налогоплательщика к указанным программам, условиями публичной оферты в которых предусмотрен срок для акцепта менее 30 дней и/или которыми предусмотрена возможность досрочного отзыва оферты; - выплате доходов как вознаграждения лицам, состоящим с организацией в трудовых отношениях, а также как оплату за поставленные налогоплательщиком товары (работы, услуги) или материальной помощи. До 01.01.17 регулировалось письмами МФ РФ, а не НК РФ
<b>VI. Страховые взносы</b>			
16	Передача с 01.01.2017 ФНС РФ администрирование страховых взносов. Сохранение функций по администрированию страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных	Приказы ФСС РФ от 17.11.2016 № 457 и 458	Применение 7 новых форм документов при осуществлении зачета или возврата сумм излишне уплаченных / взысканных страховых взносов на обязательное социальное страхование от

№ пп	Содержание и суть новеллы	Правовой акт, введивший новеллу	Последствия для участников ВЭД
	случаев на производстве и профессиональных заболеваний за ФСС РФ		несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, пеней и штрафов в ФСС РФ
<b>VII. Бухгалтерский учет и аудит</b>			
17	Обязанность отдельных организаций с 2017 года представлять промежуточную консолидированную финансовую отчетность. Для подтверждения достоверности промежуточной консолидированной финансовой отчетности введено требование о проведении ее аудита/проверки, вид и порядок которой устанавливаются стандартами аудиторской деятельности	Статья 3 Закона от 03.07.2016 № 262-ФЗ, Информационное сообщение Минфина России от 07.07.2016 № ИС-учет-4)	Отчетность представляется: акцио-нерам, учредителям, собственникам имущества организации, если это предусмотрено учредительными документами организации; в Банк РФ в случаях, установленных им. Промежуточная консолидированная финансовая отчетность должна представляться ее пользователям не позднее 60 дней после окончания отчетного периода, за который она составлена.
18	Утверждение Рекомендаций аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 г.	Приложение к Письму МФ РФ от 28.12.2016 № 07-04-09/78875	В этом документе рекомендовано: - руководствоваться новыми МСА; применять документы, принятые в РФ САД; уделить внимание внутреннему контролю качества аудита

Анализируя информацию таблицы 1 и оценивая последствия новелл для участников ВЭД, отметим, прежде всего, расширение полномочий налоговых и сужение полномочий таможенных органов. Указом Президента России от 15.01.16 г., право администрировать и собирать платежи в сфере таможенного дела, передано МФ РФ, в лице, подчиненной ему ФНС. Им же за МФ РФ закреплена таможня, имевшая раньше статус самостоятельного государственного органа и собиравшая для бюджета около половины налогов, администрируемых ФНС (в 2015 году - 6,565 и 11,3 трлн. рублей соответственно) [4].

Новые условия подчиненности и администрирования, приведут к тому, что через налоговые органы будет проходить до 95% всех собираемых средств и позволят дополнительно собирать в бюджет сотни миллиардов рублей, которые сейчас государство теряет из-за использования участниками ВЭД нелегальных схем при уплате таможенных пошлин. Однако, позиция участников ВЭД по данному вопросу неоднозначна и многие выражают опасения по поводу возможного усложнения процессов товародвижения и усиления теневого сектора экономики. Но, большинство участников ВЭД, стали больше доверять налоговым органам, благодаря существенному упрощению, за последние годы, процедур администрирования налогов, в том числе, за счет перехода на электронный документооборот и внедрения системы профилактики нарушений [3].

Законодательные новеллы касаются и порядка ведения статистики взаимной торговли России с государствами ЕАЭС. Постановлением Правительства РФ утверждены новые правила ведения статистики и закреплены полномочия по ее ведению за ФТС РФ [2]. Ранее эти полномочия возлагались на Росстат, в чей адрес, ФТС России, после сбора и обработки статистических форм, направляла информацию. Как отмечается на сайте Правительства РФ, «такой порядок и отсутствие полномочий у ФТС РФ по привлечению к административной ответственности лиц за непредставление/несвоевременное представление/ представление форм, содержащих недостоверные сведения, не позволяли добиться качественной информации о взаимной торговле, оценить реальный торговый оборот с государствами ЕАЭС и его динамику» [5].

В заключение отметим, что ВЭД обладает специфическими характеристиками, позволяющих выделить ее в отдельное направление развития экономики, но требующие создать особые нормы правового регулирования и условия их реализации, связанные с:

- необходимостью пересечения товаром таможенной границы РФ и выполнения, в этой связи, дополнительных учетных, таможенных и налоговых действий;
- осуществлением расчетов между участниками ВЭД в иностранной валюте;
- сопряженность продвижения товара от продавца к покупателю с большими затратами, которые несут оба участника ВЭД, в соответствии условиями поставки;
- возникновением множества мест возникновения затрат, приводящих к увеличению их таможенной стоимости, и, следовательно, налоговой нагрузки участников ВЭД .
- продолжительностью процесса, связанной с географической удаленностью участников ВЭД, усложняющей расчеты, движение денежных средств и уплаты налогов.

Отметим также, что, рассмотренные в настоящей статье новеллы важны, как для участников ВЭД, так и для таможенных и налоговых органов. Успех их реализации зависит от знания и понимания со стороны участников преобразовательных процессов:

- методологии российского и международного бухгалтерского и налогового учета;
- учетного, таможенного, налогового и валютного законодательства;
- принципов и правил составления международных коммерческих договоров;
- деловых обычаев и правил международного торгового оборота;
- правовых отношений в условиях поставки и ответственность за их нарушение;
- международных норм и правил толкования торговых терминов;
- законодательства по финансовому контролю и финансовому аудиту и др.

Практическая реализация рассмотренных новелл призваны способствовать формированию у участников ВЭД достоверной информации о результатах внешнеторговых операций, своевременному выявлению «узких мест» в законодательстве и его правоприменении. Руководители и специалисты должны быть готовы к новым видам налогового и таможенного мониторинга. Применение новой модели регулирования, приведет к рациональной и эффективной внешнеэкономической деятельности.

### Литература

1. Конституция Российской Федерации. Принята всенародным голосованием 12.12.1993) // СПС КонсультантПлюс.
2. Постановление Правительства РФ от 07.12.2015 № 1329 «Об организации ведения статистики взаимной торговли Российской Федерации с государствами - членами ЕАЭС»// СПС КонсультантПлюс.
3. Дмитриева А.Б., Илюхина С.С. Особенности уплаты налога на добавленную стоимость при международных перевозках // Налоги (журнал). 2016. № 1. с. 23 - 26.
4. Лабыкин А. Профиль фискального риска // Эксперт. 2016. Февраль. № 5.
5. Интернет-портал «Российской газеты». URL: <http://www.rg.ru/2016/02/10/eaes-site-anons.html>.

**ТРЕБОВАНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СТАНДАРТА «БУХГАЛТЕР»**

*БЫЧКОВА С.М., д.э.н., профессор, ФГБОУ ВО СПбГАУ, Россия*

*СКОБАРА В.В., д.э.н., профессор, Россия*

*АНДРЕЕВА О.О., к.э.н., доцент, ФГБОУ ВО СПбГАУ*

**JEL: M 41**

Основным элементом национальной системы профессиональных квалификаций являются профессиональные стандарты, в которых отражены актуальные квалификационные требования. На данный момент утверждено более 800 профессиональных стандартов, 30 из которых относятся к сфере финансового рынка, в том числе профстандарты «Бухгалтер», «Внутренний контролер», «Внутренний аудитор» [2].

22.12.2014 Приказом Минтруда России N 1061н «Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер» (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2015 N 35697) был утвержден профессиональный стандарт «Бухгалтер» [1]. Стандарт разработан НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (НП «ИПБ России») и вступил в силу 7 февраля 2015 г.

Рассмотрим требования профессионального стандарта «Бухгалтер» для должности бухгалтер и главный бухгалтер в разрезе профессиональных квалификаций.

В Приложение 9 к Протоколу заседания Национального совета при Президенте Российской Федерации по профессиональным квалификациям от 27 сентября 2016 года № 16 приведен перечень наименований профессиональных квалификаций финансового рынка. Наименование квалификаций в соответствии с профессиональным стандартом «Бухгалтер» приведены в таблице 1.

**Таблица 1. Перечень наименований профессиональных квалификаций профессионального стандарта «Бухгалтер» [2]**

Реестро- вый номер ПК	Наименование ПК	Уро- вень	Код ТФ по проф. стандарту	Наименование ТФ (описание квалификации)	Срок действия Свидетел ьства о ПК
02-00012	Бухгалтер	5	А	Принятие к учету первичных учетных документов о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта, денежные измерения объектов бухгалтерского учета, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной жизни	3 года
02-00013	Бухгалтер организации государственного сектора				3 года
02-00014	Бухгалтер финансовой организации				3 года
02-00015	Главный бухгалтер	6	В/01.6	Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности	3 года
02-00016	Главный бухгалтер организации государственного сектора				3 года
02-00017	Главный бухгалтер финансовой организации				3 года
02-00018	Главный бухгалтер с функцией составления консолидированной финансовой отчетности	6	В/02.6	Составление консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой	3 года
02-00019	Главный бухгалтер организации				3 года



Реестро- вый номер ПК	Наименование ПК	Уро- вень	Код ТФ по проф. стандарту	Наименование ТФ (описание квалификации)	Срок действия Свидетел ства о ПК
	государственного сектора с функцией составления консолидированной финансовой отчетности			отчетности или Международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора	
02-00020	Главный бухгалтер финансовой организации с функцией составления консолидированной финансовой отчетности				3 года
02-00021	Главный бухгалтер с функцией внутреннего контроля	6	В/03.6	Внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности	3 года
02-00022	Главный бухгалтер организации государственного сектора с функцией внутреннего контроля				3 года
02-00023	Главный бухгалтер финансовой организации с функцией внутреннего контроля				3 года
02-00024	Главный бухгалтер с функцией налогообложения	6	В/04.6	Ведение налогового учета и составление налоговой отчетности, налоговое планирование	3 года
02-00025	Главный бухгалтер с функцией управления финансами	6	В/05.6	Проведение финансового анализа, бюджетирование и управления денежными потоками	3 года
02-00026	Главный бухгалтер организации государственного сектора с функцией управления финансами				3 года
02-00027	Главный бухгалтер финансовой организации с функцией управления финансами				3 года

***Рассмотрим требования профессионального стандарта «Бухгалтер» для должности бухгалтер.***

Согласно Стандарту бухгалтер осуществляет ведение бухгалтерского учета. Он должен иметь или среднее, или дополнительное профессиональное образование. Стаж практической работы по специальности должен составлять не менее трех лет.

В перечне профессиональных квалификаций для должности «Бухгалтер» предусмотрено три профессиональных квалификации:

1. Бухгалтер
2. Бухгалтер организации государственного сектора
3. Бухгалтер финансовой организации

В таблице 2 представлена информация о трудовых функциях для должности бухгалтера.

**Таблица 2. Профессиональные квалификации и трудовые функции для бухгалтера**

Наименование должности	Наименование проф. квалификаций	Обобщенные трудовые функции			Трудовые функции
		код	Наименование	уровень квалификации	наименование
Бухгалтер	Бухгалтер	А	Ведение бухгалтерского учета	5	Принятие к учету первичных учетных документов о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта Денежное измерение объектов бухгалтерского учета и текущая группировка фактов хозяйственной жизни Итоговое обобщение фактов хозяйственной жизни
	Бухгалтер организации государственного сектора				
	Бухгалтер финансовой организации				

В профстандарте «Бухгалтер» указаны следующие трудовые функции бухгалтера для данных квалификаций:

- принятие к учету первичных учетных документов о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта;
- денежное измерение объектов бухгалтерского учета и текущая группировка фактов хозяйственной жизни;
- итоговое обобщение фактов хозяйственной жизни.

Рассмотрим в таблице 3 как приведенные трудовые функции бухгалтера детализируются по следующим показателям:

- трудовые действия;
- необходимые умения;
- необходимые знания.

**Таблица 3. Детализация трудовых функций бухгалтера**

Трудовые действия	Необходимые умения	Необходимые знания
<b>1. Принятие к учету первичных учетных документов о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта</b>		
Составление (оформление) первичных учетных документов	Составлять (оформлять) первичные учетные документы, в том числе электронные документы	Основы законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете (в том числе нормативные правовые акты о документах и документообороте), об архивном деле, Общероссийский классификатор управленческой документации (в части, касающейся выполнения трудовых действий)
Прием первичных учетных документов о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта	Владеть приемами комплексной проверки первичных учетных документов	Практика применения законодательства Российской Федерации по вопросам оформления первичных учетных документов
Выявление случаев нарушения ответственными лицами графика документооборота и порядка представления в бухгалтерскую службу первичных учетных документов и информирование об этом руководителя бухгалтерской службы	Пользоваться компьютерными программами для ведения бухгалтерского учета, информационными и справочно-правовыми системами, оргтехникой	Внутренние организационно-распорядительные документы экономического субъекта, регламентирующие порядок составления, хранения и передачу в архив первичных учетных документов
Проверка первичных учетных документов в отношении формы, полноты оформления, реквизитов	Обеспечивать сохранность первичных учетных документов до передачи их в архив	Порядок составления сводных учетных документов в целях осуществления контроля и упорядочения обработки данных

**CONTABILITATEA și PROFESIA CONTABILĂ în era provocărilor**

<b>Трудовые действия</b>	<b>Необходимые умения</b>	<b>Необходимые знания</b>
Систематизация первичных учетных документов текущего отчетного периода в соответствии с учетной политикой		о фактах хозяйственной жизни Основы информатики и вычислительной техники
Составление на основе первичных учетных документов сводных учетных документов		
Подготовка первичных учетных документов для передачи в архив		
Изготовление копий первичных учетных документов, в том числе в случае их изъятия уполномоченными органами в соответствии с законодательством Российской Федерации		
Обеспечение данными для проведения инвентаризации активов и обязательств экономического субъекта в соответствии с учетной политикой экономического субъекта		
<b>2. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета и текущая группировка фактов хозяйственной жизни</b>		
Денежное измерение объектов бухгалтерского учета и осуществление соответствующих бухгалтерских записей	Вести регистрацию и накопление данных посредством двойной записи, по простой системе	Основы законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, о налогах и сборах, о социальном и медицинском страховании, пенсионном обеспечении, а также гражданского, трудового, таможенного законодательства
Регистрация данных, содержащихся в первичных учетных документах, в регистрах бухгалтерского учета	Применять правила стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета, способы начисления амортизации, принятые в учетной политике экономического субъекта	Практика применения законодательства Российской Федерации по вопросам денежного измерения объектов бухгалтерского учета
Отражение в бухгалтерском учете результатов переоценки объектов бухгалтерского учета, пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств	Составлять бухгалтерские записи в соответствии с рабочим планом счетов экономического субъекта	Методы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)
Составление отчетных калькуляций, калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг), распределение косвенных расходов, начисление амортизации активов в соответствии с учетной политикой экономического субъекта	Владеть методами калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), составлять отчетные калькуляции, производить расчеты заработной платы, пособий и иных выплат работникам экономического субъекта	Методы учета затрат продукции (работ, услуг)
Сопоставление результатов инвентаризации с данными регистров бухгалтерского учета и составление сличительных	Исчислять рублевый эквивалент выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств	Внутренние организационно-распорядительные документы экономического субъекта, регламентирующие правила

**CONTABILITATEA și PROFESIA CONTABILĂ în era provocărilor**

<b>Трудовые действия</b>	<b>Необходимые умения</b>	<b>Необходимые знания</b>
ведомостей		стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета, а также по вопросам оплаты труда
	Пользоваться компьютерными программами для ведения бухгалтерского учета, информационными и справочно-правовыми системами, оргтехникой	Основы экономики, технологии, организации производства и управления в экономическом субъекте Основы информатики и вычислительной техники
<b>3.Итоговое обобщение фактов хозяйственной жизни</b>		
Подсчет в регистрах бухгалтерского учета итогов и остатков по счетам синтетического и аналитического учета, закрытие оборотов по счетам бухгалтерского учета	Сопоставлять данные аналитического учета с оборотами и остатками по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца	Основы законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, о налогах и сборах, об архивном деле, в области социального и медицинского страхования, пенсионного обеспечения, о хранении и изъятии регистров бухгалтерского учета, а также гражданского, трудового, таможенного законодательства
Контроль тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета	Готовить различные справки, готовить ответы на запросы, содержащие информацию, формируемую в системе бухгалтерского учета	Практика применения законодательства Российской Федерации по бухгалтерскому учету
Подготовка информации для составления оборотно-сальдовой ведомости, главной книги	Пользоваться компьютерными программами для ведения бухгалтерского учета, информационными и справочно-правовыми системами, оргтехникой	Внутренние организационно-распорядительные документы экономического субъекта, регламентирующие особенности группировки информации, содержащейся в первичных учетных документах, правила хранения документов и защиты информации в экономическом субъекте
Подготовка пояснений, подбор необходимых документов для проведения внутреннего контроля, внутреннего и внешнего аудита, документальных ревизий, налоговых и иных проверок	Обеспечивать сохранность регистров бухгалтерского учета до передачи их в архив	Основы экономики, технологии, организации производства и управления в экономическом субъекте
Предоставление регистров бухгалтерского учета для их изъятия уполномоченными органами в соответствии с законодательством РФ	Исправлять ошибки, допущенные при ведении бухгалтерского учета, в соответствии с установленными правилами	Основы информатики и вычислительной техники
Систематизация и комплектование регистров бухгалтерского учета за отчетный период		
Передача регистров бухгалтерского учета в архив		
Изготовление и предоставление по требованию уполномоченных органов копий регистров бухгалтерского учета		
Отражение в бухгалтерском учете выявленных расхождений между		

<b>Трудовые действия</b>	<b>Необходимые умения</b>	<b>Необходимые знания</b>
фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета		

Таким образом, профессиональная компетентность бухгалтера определяется через совокупность:

**Знаний:** о существующих концепциях развития бухгалтерского учета; состава информации, формируемой в бухгалтерском учёте для внешних пользователей; порядка признания и оценки активов для представления в отчетности и для целей налогообложения; порядка признания, прекращения и представления в отчетности обязательств по закону, трудовым и гражданско-правовым договорам; порядка признания и оценки источников финансирования для представления в отчетности и для целей налогообложения; формирования финансового результата для представления в отчетности и для целей налогообложения.

**Умений:** анализировать официальные документы по бухгалтерскому учету и оценивать тенденции их изменения; формировать стандарты экономического субъекта в целях регулирования бухгалтерского учета; изучать и интерпретировать с помощью справочно-правовых систем влияние норм гражданского и налогового законодательства на ведение бухгалтерского и налогового учета; отражать на счетах бухгалтерского учета типовые и проблемные хозяйственные ситуации; оценивать влияние на финансовый результат выбранной учетной и налоговой политики организации.

**Рассмотрим требования профессионального стандарта «Бухгалтер» для должности главного бухгалтера.**

В соответствии с профстандартом «Бухгалтер» главный бухгалтер должен иметь либо высшее образование, либо среднее профессиональное образование. Кроме этого предусмотрено дополнительное образование — повышение квалификации или профессиональная переподготовка. Стаж работы, связанной с ведением бухучета, составлением бухгалтерской отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет. В случае, если нет высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет и аудит», стаж должен быть не менее пяти лет из последних семи календарных лет.

В перечне профессиональных квалификаций для должности «Главный бухгалтер» предусмотрено тринадцать профессиональных квалификации:

1. Главный бухгалтер
2. Главный бухгалтер организации государственного сектора
3. Главный бухгалтер финансовой организации
4. Главный бухгалтер с функцией составления консолидированной финансовой отчетности
5. Главный бухгалтер организации государственного сектора с функцией составления консолидированной финансовой отчетности
6. Главный бухгалтер финансовой организации с функцией составления консолидированной финансовой отчетности
7. Главный бухгалтер с функцией внутреннего контроля
8. Главный бухгалтер организации государственного сектора с функцией внутреннего контроля
9. Главный бухгалтер финансовой организации с функцией внутреннего контроля
10. Главный бухгалтер с функцией налогообложения
11. Главный бухгалтер с функцией управления финансами
12. Главный бухгалтер организации государственного сектора с функцией управления финансами
13. Главный бухгалтер финансовой организации с функцией управления финансами



Рассмотрим данные профессиональные квалификации в разрезе трудовых функций. Из таблицы 4 видно, что профессиональным квалификациям «Главный бухгалтер», «Главный бухгалтер организации государственного сектора», «Главный бухгалтер финансовой организации» соответствует трудовая функция составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Таблица 4. Профессиональные квалификации и трудовые функции главного бухгалтера**

Наименование должности	Наименование проф. квалификаций	Обобщенные трудовые функции			Трудовые функции	
		код	Наименование	уровень квалификации	Наименование	код
Главный бухгалтер	Главный бухгалтер	В	Составление и представление финансовой отчетности экономического субъекта	6	Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности	В/01.6
	Главный бухгалтер организации государственного сектора					
	Главный бухгалтер финансовой организации					

Данную функцию может исполнять только сотрудник на должности главного бухгалтера. Рассмотрим в таблице 5 как приведенная трудовая функция главного бухгалтера в профстандарте конкретизируется по следующим показателям:

- трудовые действия;
- необходимые умения;
- необходимые знания.

**Таблица 5. Детализация трудовой функции «Составление и представление финансовой отчетности экономического субъекта»**

Показатели	Перечень трудовых действий, знаний, умений
Трудовые действия	Организация процесса формирования информации в системе бухгалтерского учета
	Планирование процесса формирования информации в системе бухгалтерского учета
	Координация процесса формирования информации в системе бухгалтерского учета
	Контроль процесса формирования информации в системе бухгалтерского учета
	Обеспечение представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствующие адреса в установленные сроки
	Формирование числовых показателей отчетов, входящих в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности
	Счетная и логическая проверка правильности формирования числовых показателей отчетов, входящих в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности
	Формирование пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах
	Обеспечение подписания руководителем экономического субъекта бухгалтерской (финансовой) отчетности
	Обеспечение необходимыми документами бухгалтерского учета при проведении внутреннего и внешнего аудита (ревизий, налоговых и иных проверок), подготовка соответствующих документов о разногласиях по результатам аудита (ревизий, налоговых и иных проверок)
	Обеспечение сохранности бухгалтерской (финансовой) отчетности до ее передачи в архив
	Организация передачи бухгалтерской (финансовой) отчетности в архив в установленные сроки
Необходимые умения	Определять объем учетных работ, структуру и численность работников бухгалтерской службы, потребность в материально-технических, финансовых и иных ресурсах
	Разрабатывать внутренние организационно-распорядительные документы, в том числе стандарты бухгалтерского учета экономического субъекта
	Определять (разрабатывать) способы ведения бухгалтерского учета и формировать

**CONTABILITATEA și PROFESIA CONTABILĂ în era provocărilor**

Показатели	Перечень трудовых действий, знаний, умений
	учетную политику экономического субъекта
	Оценивать возможные последствия изменений в учетной политике экономического субъекта, в том числе их влияние на его дальнейшую деятельность
	Разрабатывать формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, формы бухгалтерской (финансовой) отчетности и составлять график документооборота
	Организовывать делопроизводство в бухгалтерской службе
	Планировать объемы и сроки выполнения работ в отчетном периоде для целей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности
	Организовывать процесс восстановления бухгалтерского учета
	Распределять объем учетных работ между работниками (группами работников) бухгалтерской службы
	Оптимизировать рабочие места для целей ведения бухгалтерского учета
	Координировать действия работников бухгалтерской службы во взаимоотношениях с представителями внешней и внутренней среды экономического субъекта
	Оценивать уровень профессиональных знаний и умений работников бухгалтерской службы
	Планировать сроки, продолжительность и тематику повышения квалификации работников бухгалтерской службы
	Контролировать соблюдение сроков и качества выполнения работ по формированию информации в системе бухгалтерского учета
	Оценивать существенность информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности
	Формировать в соответствии с установленными правилами числовые показатели в отчетах, входящих в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности, при централизованном и децентрализованном ведении бухгалтерского учета
	Составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность при реорганизации или ликвидации юридического лица
	Владеть методами финансового анализа информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, устанавливая причинно-следственные связи изменений, произошедших за отчетный период, оценивать потенциальные риски и возможности экономического субъекта в обозримом будущем
	Обосновывать принятые экономическим субъектом решения при проведении внутреннего контроля, внутреннего и внешнего аудита, ревизий, налоговых и иных проверок
	Пользоваться компьютерными программами для ведения бухгалтерского учета, информационными и справочно-правовыми системами, оргтехникой
Необходимые знания	<p>Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете, о налогах и сборах, об аудиторской деятельности, официальном статистическом учете, архивном деле, в области социального и медицинского страхования, пенсионного обеспечения, а также гражданское, таможенное, трудовое, валютное, бюджетное законодательство, законодательство о противодействии коррупции и коммерческому подкупу, легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, законодательство о порядке изъятия бухгалтерских документов, об ответственности за непредставление или представление недостоверной отчетности; отраслевое законодательство в сфере деятельности экономического субъекта; практика применения указанного законодательства</p> <p>Судебная практика по вопросам бухгалтерского учета</p> <p>Международные стандарты финансовой отчетности или международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (в зависимости от сферы деятельности экономического субъекта)</p> <p>Внутренние организационно-распорядительные документы экономического субъекта</p> <p>Основы экономики, технологии, организации производства и управления в экономическом субъекте</p> <p>Методы финансового анализа и финансовых вычислений</p> <p>Порядок обмена информацией по телекоммуникационным каналам связи</p> <p>Современные технологии автоматизированной обработки информации</p> <p>Передовой отечественный и зарубежный опыт в области управления процессом</p>

Показатели	Перечень трудовых действий, знаний, умений
	формирования информации в системе бухгалтерского учета
	Основы информатики и вычислительной техники
	Правила защиты информации

Таким образом, главный бухгалтер в рамках трудовой функции «Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности» должен разбираться в российском законодательстве о бухучете, налогообложении, аудите, официальном статистическом учете, обязательном пенсионном и социальном страховании и обеспечении, архивном деле, гражданском, таможенном, трудовом, финансовом законодательстве, законодательстве о противодействии коррупции и коммерческому подкупу, легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем и финансированию терроризма, законодательстве о порядке изъятия бухгалтерских документов, об ответственности за непредставление или представление недостоверной отчетности. Кроме того, главный бухгалтер должен быть знаком с методическими документами в области управления процессом формирования информации в системе бухучета, а также с порядком обмена информацией по телекоммуникационным каналам связи.

Профессиональным квалификациям «Главный бухгалтер с функцией составления консолидированной финансовой отчетности», «Главный бухгалтер организации государственного сектора с функцией составления консолидированной финансовой отчетности», «Главный бухгалтер финансовой организации с функцией составления консолидированной финансовой отчетности» соответствует трудовая функция «Составление консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности или Международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора».

**Таблица 6. Профессиональные квалификации и трудовые функции главного бухгалтера**

Наименование должности	Наименование проф. квалификаций	Обобщенные трудовые функции			Трудовые функции	
		код	наименование	уровень квалификации	наименование	код
Главный бухгалтер	Главный бухгалтер с функцией составления консолидированной финансовой отчетности	В	Составление и представление финансовой отчетности экономического субъекта	6	Составление консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности или Международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора	В/02.6
	Главный бухгалтер организации государственного сектора с функцией составления консолидированной финансовой отчетности					
	Главный бухгалтер финансовой организации с функцией составления консолидированной финансовой отчетности					

Рассмотрим в таблице 7 как трудовая функция «Составление консолидированной финансовой отчетности» конкретизируется по показателям:

- трудовые действия;

- необходимые умения;
- необходимые знания.

**Таблица 7 Детализация трудовой функции «Составление консолидированной финансовой отчетности»**

<b>Показатели</b>	<b>Перечень трудовых действий, знаний, умений</b>
Трудовые действия	Проверка качества информации, представленной головной (материнской) организации по совместной деятельности зависимыми и дочерними организациями для целей составления консолидированной финансовой отчетности
	Выполнение процедур консолидации в соответствии с установленными требованиями
	Формирование числовых показателей отчетов, входящих в состав консолидированной финансовой отчетности
	Счетная и логическая проверка правильности формирования числовых показателей в отчетах, входящих в состав консолидированной финансовой отчетности
	Подготовка примечаний (пояснений) к консолидированной финансовой отчетности
	Обеспечение представления консолидированной финансовой отчетности для подписания
	Обеспечение представления консолидированной финансовой отчетности в соответствующие адреса в установленные сроки
	Обеспечение проведения внешнего аудита консолидированной финансовой отчетности, достоверности и обоснованности информации, представляемой руководству головной (материнской) организации группы организаций
	Обеспечение сохранности консолидированной финансовой отчетности до ее передачи в архив
	Организация передачи консолидированной финансовой отчетности в архив в установленные сроки
Необходимые умения	Определять объем работ по составлению консолидированной финансовой отчетности
	Устанавливать организациям группы порядок и сроки представления отчетности и иной информации, необходимой для составления головной (материнской) организацией группы консолидированной финансовой отчетности
	Проверять качество информации, представленной организациями группы, на предмет соответствия ее установленным требованиям
	Обеспечивать при консолидации единство учетной политики, отчетной даты, функциональной валюты представления отчетности
	Составлять консолидированную финансовую отчетность
	Осуществлять трансформацию бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по российским стандартам бухгалтерского учета, в финансовую отчетность по признанным международным стандартам (в зависимости от сферы деятельности экономического субъекта)
	Обосновывать при проведении внешнего аудита консолидированной финансовой отчетности решения, принятые головной (материнской) организацией группы организаций
	Пользоваться компьютерными программами для ведения бухгалтерского учета, информационными и справочно-правовыми системами, оргтехникой
Необходимые знания	Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете, о налогах и сборах, консолидированной финансовой отчетности, аудиторской деятельности, архивном деле, в области социального и медицинского страхования, пенсионного обеспечения, а также гражданское, таможенное, трудовое, валютное, бюджетное законодательство, законодательство о противодействии коррупции и коммерческому подкупу, легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, законодательство о порядке изъятия бухгалтерских документов, об ответственности за непредставление или представление недостоверной отчетности; отраслевое законодательство в сфере деятельности экономического субъекта; практика применения указанного законодательства

Показатели	Перечень трудовых действий, знаний, умений
	Международные стандарты финансовой отчетности или международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (в зависимости от сферы деятельности экономического субъекта); практика применения указанных стандартов
	Внутренние организационно-распорядительные документы экономического субъекта
	Основы экономики, технологии, организации производства и управления в группе организаций, чья отчетность консолидируется
	Метод трансформации бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по российским стандартам бухгалтерского учета, в финансовую отчетность по международно-признанным стандартам (в зависимости от сферы деятельности экономического субъекта)
	Основы информатики и вычислительной техники

Таким образом, эта функция подразумевает следующие трудовые обязанности:

- проверка качества информации, представленной материнской компанией по совместной деятельности, зависимыми и дочерними организациями для составления консолидированной финансовой отчетности;
- выполнение процедур консолидации, предусмотренных международными стандартами финансовой отчетности;
- счетная и логическая проверка правильности формирования числовых показателей в отчетах, входящих в комплект консолидированной финансовой отчетности;
- контроль соблюдения порядка проведения внешнего аудита консолидированной финансовой отчетности, достоверности и обоснованности информации, представляемой руководству материнской компании, подготовка пояснений.

Рассмотрим следующие профессиональные квалификации в разрезе трудовых функций. Из таблицы 8 видно, что профессиональным квалификациям «Главный бухгалтер с функцией внутреннего контроля», «Главный бухгалтер организации государственного сектора с функцией внутреннего контроля», «Главный бухгалтер финансовой организации с функцией внутреннего контроля» соответствует трудовая функция «Внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

**Таблица 8. Профессиональные квалификации и трудовые функции главного бухгалтера**

Наименование должности	Наименование проф. квалификаций	Обобщенные трудовые функции			Трудовые функции	
		код	наименование	уровень квалификации	наименование	код
Главный бухгалтер	Главный бухгалтер с функцией внутреннего контроля	В	Составление и представление финансовой отчетности экономического субъекта	6	Внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности	В/03.6
	Главный бухгалтер организации государственного сектора с функцией внутреннего контроля					
	Главный бухгалтер финансовой организации с функцией внутреннего контроля					

Для выполнения этой функции сотрудник должен:

- понимать цели и принципы построения системы внутреннего контроля за составлением бухгалтерской и финансовой отчетности компании;
- разрабатывать локальные нормативные акты, регламентирующие эту систему;



- осуществлять непрерывный мониторинг соответствия системы внутреннего контроля бухгалтерской службы целям деятельности компании, разрабатывать мероприятия по развитию системы;
- формировать отчеты о результатах внутреннего контроля, организовывать их хранение и передачу в архив в установленные сроки и прочее.

Рассмотрим в таблице 9 как трудовая функция «Внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» конкретизируется по показателям «трудовые действия», «необходимые умения», «необходимые знания».

**Таблица 9. Детализация трудовой функции «Внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».**

<b>Показатели</b>	<b>Перечень трудовых действий, знаний, умений</b>
Трудовые действия	Организация и осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта
	Проверка обоснованности первичных учетных документов, которыми оформлены факты хозяйственной жизни, логическая увязка отдельных показателей; проверка качества ведения регистров бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности
	Проверка качества бухгалтерской (финансовой) отчетности обособленных подразделений экономического субъекта (при децентрализованном ведении бухгалтерского учета)
	Контроль соблюдения процедур внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности
	Подготовка и представление отчетов о состоянии внутреннего контроля экономического субъекта, организация их хранения и передачи в архив в установленные сроки
Необходимые умения	Понимать цели и процедуры внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта
	Разрабатывать внутренние организационно-распорядительные документы, регламентирующие организацию и осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта
	Владеть методами проверки качества составления регистров бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности
	Осуществлять непрерывный мониторинг соответствия внутреннего контроля целям деятельности экономического субъекта, разрабатывать мероприятия по его совершенствованию
	Выявлять и оценивать риски, способные повлиять на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе риски от злоупотреблений, и определять процедуры, направленные на минимизацию этих рисков
	Организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых экономическим субъектом фактов хозяйственной жизни
	Определять и изменять границы контрольной среды внутреннего контроля
	Распределять полномочия, обязанности и ответственность между работниками за выполнение соответствующих процедур внутреннего контроля, осуществлять проверку их выполнения
	Формировать справочники типовых сделок и фактов хозяйственной жизни экономического субъекта в соответствии с его деятельностью, осуществлять контроль их соблюдения
	Координировать взаимоотношения работников в процессе выполнения ими контрольных процедур с субъектами внутреннего контроля
	Проводить оценку состояния и эффективности внутреннего контроля в экономическом субъекте
	Составлять отчеты о результатах внутреннего контроля

<b>Показатели</b>	<b>Перечень трудовых действий, знаний, умений</b>
	Пользоваться компьютерными программами для ведения бухгалтерского учета, информационными и справочно-правовыми системами, оргтехникой
Необходимые знания	Теоретические основы внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете, о налогах и сборах, аудиторской деятельности, архивном деле, в области социального и медицинского страхования, пенсионного обеспечения, а также гражданское, таможенное, трудовое, валютное, бюджетное законодательство, законодательство о противодействии коррупции и коммерческому подкупу, легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма; отраслевое законодательство в сфере деятельности экономического субъекта; практика применения указанного законодательства
	Судебная практика по спорам, связанным с совершаемыми экономическими субъектами фактами хозяйственной жизни, ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности
	Порядок составления сводных учетных документов в целях осуществления контроля и упорядочения обработки данных о фактах хозяйственной жизни
	Внутренние организационно-распорядительные документы экономического субъекта
	Передовой отечественный и зарубежный опыт в сфере организации и осуществления внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности
	Международные стандарты финансовой отчетности или международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (в зависимости от сферы деятельности экономического субъекта), международные стандарты аудита; практика применения указанных стандартов
	Основы экономики, технологии, организации производства и управления в экономическом субъекте
Основы информатики и вычислительной техники	

Таким образом, для выполнения этих обязанностей сотрудник должен иметь теоретические основы в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухучета и составления бухгалтерской отчетности, разбираться в российском законодательстве о бухучете, налогообложении и других смежных областях, а также иметь представление об отечественном и зарубежном опыте в сфере организации и проведения внутреннего контроля, ведения бухучета и составления бухгалтерской отчетности.

Профессиональной квалификации «Главный бухгалтер с функцией налогообложения» соответствует трудовая функция «Ведение налогового учета и составление налоговой отчетности, налоговое планирование».

**Таблица 10. Профессиональные квалификации и трудовые функции главного бухгалтера**

Наименование должности	Наименование проф. квалификаций	Обобщенные трудовые функции			Трудовые функции	
		код	наименование	уровень квалификации	наименование	код
Главный бухгалтер	Главный бухгалтер с функцией налогообложения	В	Составление и представление финансовой отчетности экономического субъекта	6	Ведение налогового учета и составление налоговой отчетности, налоговое планирование	В/04.6

Эту трудовую функцию может исполнять только сотрудник на должности главного бухгалтера. Рассмотрим в таблице 11 как трудовая функция «Ведение налоговой отчетности, налоговое планирование» конкретизируется по следующим показателям:

- трудовые действия;
- необходимые умения;

- необходимые знания.

**Таблица 11. Детализация трудовой функции «Ведение налогового учета и составление налоговой отчетности, налоговое планирование»**

<b>Показатели</b>	<b>Перечень трудовых действий, знаний, умений</b>
Трудовые действия	Организация ведения налогового учета и составления налоговой отчетности в экономическом субъекте
	Организация исчисления и уплаты взносов в государственные внебюджетные фонды, составления соответствующей отчетности
	Обеспечение представления налоговой отчетности и отчетности в государственные внебюджетные фонды в соответствующие адреса и в установленные сроки
	Координация процесса ведения налогового учета, составления налоговой отчетности и отчетности в государственные внебюджетные фонды в экономическом субъекте
	Контроль ведения налогового учета и составления налоговой отчетности и отчетности в государственные внебюджетные фонды в экономическом субъекте
	Обеспечение необходимыми документами при проведении внутреннего и внешнего аудита (ревизий, налоговых и иных проверок), подготовка соответствующих документов о разногласиях по результатам аудита (ревизий, налоговых и иных проверок)
	Организация налогового планирования в экономическом субъекте
	Формирование налоговой политики экономического субъекта
	Проверка качества налоговой отчетности обособленных подразделений экономического субъекта (при децентрализованном ведении налогового учета)
	Контроль соблюдения требований налоговой политики в процессе осуществления экономическим субъектом (его обособленными подразделениями и дочерними обществами) деятельности
	Обеспечение сохранности документов и регистров налогового учета, налоговой отчетности и отчетности в государственные внебюджетные фонды и последующей их передачи в архив
	Необходимые умения
Распределять объемы работ между работниками	
Идентифицировать объекты налогообложения, исчислять налогооблагаемую базу, сумму налога и сбора, а также сумму взносов в государственные внебюджетные фонды	
Владеть методами проверки качества составления регистров налогового учета, налоговой отчетности и отчетности в государственные внебюджетные фонды	
Обеспечивать установленные сроки выполнения работ и представления налоговой отчетности и отчетности в государственные внебюджетные фонды	
Исправлять ошибки в налоговом учете и налоговой отчетности и в отчетности в государственные внебюджетные фонды	
Обосновывать принятые экономическим субъектом решения при проведении внутреннего контроля, внутреннего и внешнего аудита, ревизий, налоговых и иных проверок	
Оценивать уровень профессиональных знаний и умений работников по ведению налогового учета и налоговой отчетности в экономическом субъекте	
Разрабатывать внутренние организационно-распорядительные документы, регулирующие организацию и осуществление налогового планирования в экономическом субъекте	
Осуществлять меры налоговой оптимизации в конкретных условиях деятельности по всей совокупности налогов и сборов	
Обеспечивать в рабочее время сохранность налоговых и других отчетов и последующую их передачу в архив	
Разрабатывать учетную политику в области налогообложения	
Разрабатывать формы налоговых регистров	

<b>Показатели</b>	<b>Перечень трудовых действий, знаний, умений</b>
	Оценивать изменение налоговых обязательств и рисков в результате принятия управленческих решений, не соответствующих утвержденной налоговой политике экономического субъекта
	Формировать и применять эффективный набор инструментов налогового планирования (налоговые льготы, формы договорных взаимоотношений, цены сделок, ставки налогообложения, объекты налогообложения, социальные налоговые режимы)
	Осуществлять мониторинг законодательства о налогах и сборах
	Корректировать налоговую политику экономического субъекта в связи с изменениями законодательства о налогах и сборах
	Анализировать налоговое законодательство, типичные ошибки налогоплательщиков, практику применения законодательства налоговыми органами, арбитражными судами
	Пользоваться компьютерными программами для ведения бухгалтерского учета, информационными и справочно-правовыми системами, оргтехникой
Необходимые знания	Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, бухгалтерском учете, в области социального и медицинского страхования, пенсионного обеспечения, а также гражданское, таможенное, трудовое, валютное, бюджетное законодательство, законодательство, регулирующее административное и уголовное право в части ответственности за нарушения в сфере уплаты налогов и сборов; отраслевое законодательство в сфере деятельности экономического субъекта; практика применения указанного законодательства
	Судебная практика по налогообложению
	Внутренние организационно-распорядительные документы экономического субъекта
	Основы информатики и вычислительной техники

Таким образом, помимо российского законодательства о налогах и сборах главный бухгалтер должен разбираться в порядке проведения мероприятий налогового контроля, оформлении их результатов, процедуре рассмотрения материалов налоговой проверки, а также в порядке проведения досудебного урегулирования налоговых споров и процедуре обжалования решений налоговой инспекции.

Рассмотрим последние три профессиональные квалификации в разрезе трудовых функций. Из таблицы 12 видно, что профессиональным квалификациям «Главный бухгалтер с функцией управления финансами», «Главный бухгалтер организации государственного сектора с функцией управления финансами», «Главный бухгалтер финансовой организации с функцией управления финансами» соответствует трудовая функция «Проведение финансового анализа, бюджетирование и управления денежными потоками».

**Таблица 12. Профессиональные квалификации и трудовые функции главного бухгалтера**

Наименование должности	Наименование проф. квалификаций	Обобщенные трудовые функции			Трудовые функции	
		код	наименование	уровень квалиф.	наименование	код
Главный бухгалтер	Главный бухгалтер с функцией управления финансами	В	Составление и представление финансовой отчетности экономического субъекта	6	Проведение финансового анализа, бюджетирование и управления денежными потоками	В/05.6
	Главный бухгалтер организации государственного сектора с функцией управления финансами					
	Главный бухгалтер финансовой организации с функцией управления финансами					

В таблице 13 трудовая функция «Проведение финансового анализа, бюджетирование и управления денежными потоками» конкретизируется по показателям:

- трудовые действия;
- необходимые умения;
- необходимые знания.

**Таблица 13. Детализация трудовой функции «Проведение финансового анализа, бюджетирование и управления денежными потоками»**

<b>Показатели</b>	<b>Перечень трудовых действий, знаний, умений</b>
Трудовые действия	Организация работ по финансовому анализу экономического субъекта
	Планирование работ по анализу финансового состояния экономического субъекта
	Координация и контроль выполнения работ по анализу финансового состояния экономического субъекта
	Организация хранения документов по финансовому анализу
	Организация бюджетирования и управления денежными потоками в экономическом субъекте
	Координация и контроль выполнения работ в процессе бюджетирования и управления денежными потоками в экономическом субъекте
	Разработка финансовой политики экономического субъекта, определение и осуществление мер по обеспечению ее финансовой устойчивости
	Составление финансовых планов, бюджетов и смет экономического субъекта
	Представление финансовых планов, бюджетов и смет руководителю или иному уполномоченному органу управления экономического субъекта для утверждения
	Руководство работой по управлению финансами исходя из стратегических целей и перспектив развития экономического субъекта
	Осуществление анализа и оценки финансовых рисков, разработка мер по их минимизации
	Составление отчетов об исполнении бюджетов денежных средств, финансовых планов и осуществление контроля за целевым использованием средств, соблюдением финансовой дисциплины и своевременностью расчетов
	Участие в разработке планов продаж продукции (работ, услуг), затрат на производство и подготовка предложений по повышению рентабельности производства, снижения издержек производства и обращения
	Организация хранения документов по бюджетированию и движению денежных потоков в экономическом субъекте
Необходимые умения	Определять объем работ по финансовому анализу, потребность в трудовых, финансовых и материально-технических ресурсах
	Разрабатывать внутренние организационно-распорядительные документы, регламентирующие порядок проведения работ по финансовому анализу
	Определять источники информации для проведения анализа финансового состояния экономического субъекта
	Планировать программы и сроки проведения финансового анализа экономического субъекта и осуществлять контроль их соблюдения, определять состав и формат аналитических отчетов
	Распределять объем работ по проведению финансового анализа между работниками (группами работников)
	Проверять качество аналитической информации, полученной в процессе проведения финансового анализа и выполнять процедуры по ее обобщению
	Формировать аналитические отчеты и представлять их заинтересованным пользователям
	Координировать взаимодействие работников экономического субъекта в процессе проведения финансового анализа
	Оценивать и анализировать финансовый потенциал, ликвидность и платежеспособность, финансовую устойчивость, прибыльность и рентабельность, инвестиционную привлекательность экономического субъекта
	Формировать обоснованные выводы по результатам информации, полученной в процессе проведения финансового анализа экономического субъекта



	Владеть методами финансового анализа информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, устанавливать причинно-следственные связи изменений, произошедших за отчетный период, оценивать потенциальные риски и возможности в обозримом будущем
	Вырабатывать сбалансированные решения по корректировке стратегии и тактики в области финансовой политики экономического субъекта
	Определять объем работ по бюджетированию и финансовому планированию и потребность в трудовых, финансовых и материально-технических ресурсах
	Разрабатывать внутренние организационно-распорядительные документы, в том числе регламентирующие порядок проведения работ в системе бюджетирования и управления денежными потоками
	Определять финансовые цели экономического субъекта, степень их соответствия текущему финансовому состоянию экономического субъекта, способы достижения целей в долгосрочной и краткосрочной перспективе
	Разрабатывать финансовые программы развития экономического субъекта, инвестиционную, кредитную и валютную политику экономического субъекта
	Формировать структуру бюджетов денежных средств, а также перспективных, текущих и оперативных финансовых планов
	Планировать объемы, последовательность и сроки выполнения работ по составлению бюджетов денежных средств и финансовых планов, контролировать их соблюдение
	Координировать взаимодействие работников экономического субъекта в процессе выполнения работ по бюджетированию и управлению денежными потоками
	Применять результаты финансового анализа экономического субъекта для целей бюджетирования и управления денежными потоками
	Владеть методами финансовых вычислений
	Составлять прогнозные сметы и бюджеты, платежные календари, кассовые планы, обеспечивать составление финансовой части бизнес-планов, расчетов по привлечению кредитов и займов, проспектов эмиссий ценных бумаг экономического субъекта
	Определять общую потребность экономического субъекта в финансовых ресурсах
	Прогнозировать структуру источников финансирования
	Осуществлять проверку качества составления бюджетов денежных средств и финансовых планов
	Вырабатывать сбалансированные решения по корректировке стратегии и тактики в области финансовой политики экономического субъекта, вносить соответствующие изменения в финансовые планы (сметы, бюджеты, бизнес-планы)
	Обеспечивать доведение плановых показателей до непосредственных исполнителей
	Обеспечивать передачу документов по бюджетированию и управлению денежными потоками в архив в установленные сроки
	Пользоваться компьютерными программами для ведения бухгалтерского учета, информационными и справочно-правовыми системами, оргтехникой
Необходимые знания	Основы финансового менеджмента, методические документы по финансовому анализу, методические документы по бюджетированию и управлению денежными потоками
	Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, бухгалтерском и официальном статистическом учете, архивном деле, стратегическом планировании, в области социального и медицинского страхования, пенсионного обеспечения, аудиторской деятельности, а также гражданское, таможенное, трудовое законодательство; отраслевое законодательство в сфере деятельности экономического субъекта; практика применения указанного законодательства
	Внутренние организационно-распорядительные документы экономического субъекта
	Международные стандарты финансовой отчетности или международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (в зависимости от сферы деятельности экономического субъекта); международные стандарты аудита; практика применения указанного законодательства

	Основы экономики, технологии, организации производства и управления в экономическом субъекте
	Правила защиты информации
	Передовой отечественный и зарубежный опыт в сфере финансового анализа, бюджетирования и управления денежными потоками
	Основы информатики и вычислительной техники

Таким образом, в настоящее время в России происходит обновление национальной системы квалификаций работников и формирование системы профессиональных стандартов, которые затрагивают практически все отрасли российской экономики. Профессиональные стандарты, устанавливая требования к знаниям и умениям и определяют необходимые компетенции для выполнения определенной работы. Профессиональный стандарт «Бухгалтер» регламентирует любую деятельность в области бухгалтерского учета и устанавливает квалификацию, *необходимую* для работы по соответствующей специальности. Стандарт предъявляет максимальные требования к знаниям и умениям, как «обычных» бухгалтеров, так и главных бухгалтеров. Эти требования являются отражением нормативных требований к ведению учета, включая составление отчетности.

**Литература:**

1. Приказ Минтруда России N 1061н "Об утверждении профессионального стандарта "Бухгалтер" (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2015 N 35697)
2. Официальный сайт Совета по профессиональным квалификациям финансового рынка <http://www.asprof.ru>

**СОДЕРЖАТЕЛЬНЫЙ ПОДХОД К ОЦЕНКЕ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ  
ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И АУДИТЕ  
MEANINGFUL APPROACH TO ASSESS THE LEVEL OF MATERIALITY IN  
ACCOUNTING AND AUDIT**

**КАРЗАЕВА Наталья Николаевна, д.э.н., профессор РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева,  
Россия, [k-nn@yandex.ru](mailto:k-nn@yandex.ru)**

***Аннотация.** Существенность информации оказывает влияние не только на состав показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, но на порядок ее формирования в случае обнаружения пропусков информации в предыдущих отчетных периодах. Существенность информации отражает ее значимость в принятии управленческих решений ее пользователями. Однако порядок расчета уровня существенности информации определяется без учета интересов пользователей информации, что обуславливает основное противоречие. В статье обоснован содержательный подход к оценке уровня существенности на основе финансовых показателей. Приведены формулы определения критического уровня ошибки, выше которого показатели бухгалтерской отчетности не могут быть признаны достоверными и должны быть внесены соответствующие корректировки в бухгалтерскую отчетность.*

***Abstract.** Materiality of information has an impact not only on the composition of indicators of the accounting (financial) statements, but the manner of its formation in the case of omissions in prior reporting periods. Materiality of information reflects its importance in managerial decision making by its users. However, the order of calculating the level of materiality is determined without regard to the interests of users, resulting in fundamental contradiction. The article substantiates a meaningful approach to assessing the level of materiality on the basis of financial indicators. The formulas determining the critical error level above which indicators of the accounting reporting cannot be considered reliable and should be made the appropriate adjustments in the financial statements.*

**Ключевые слова:** существенность; бухгалтерская отчетность; ошибка; финансовые показатели; метод расчета.

**JEL: M 41**

**Введение.** В настоящее время в основе методов определения уровня существенности, как при формировании бухгалтерской (финансовой) информации, так и при подтверждении ее достоверности лежит количественный критерий величины отчетного либо учетного объекта (статьи отчетности, сальдо, оборотов счета и т.д.). Очередной этап развития дискуссии по вопросам методов определения уровня существенности открыло введенное в России в действие с 2010 года Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) [1]. Актуальность проблемы оценки уровня существенности обусловлена объективно существующим противоречием между ее целью и содержанием способа достижения данной цели. Данное противоречие обуславливает необходимость поиска способов определения уровня существенности, снимающих его. Представляется, что способы оценки уровня существенности должны учитывать интересы пользователей бухгалтерской отчетности.

Существенность включается в перечень характеристик учетной информации, лежащей в основе признания бухгалтерской (финансовой) отчетности как соответствующей требованиям, предъявляемым к ней. Достоверность и полнота представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности финансового положения организации и финансовых результатов ее деятельности могут быть признаны в том случае, если в нее включены все раскрывающие или существенные показатели. Каждый существенный показатель актива, обязательств, доходов расходов и хозяйственных операций, а также составляющих капитал должен представляться в бухгалтерской (финансовой) отчетности отдельно, если пропуски такой информации не позволят заинтересованным пользователям оценить финансовое

положение организации или финансовых результатов ее деятельности. Объединению подлежат только несущественные суммы.

Только в начале XXI века впервые в России в нормативном акте (Приказе Минфина РФ от 28.06.2000 N 60н «О Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации») было дано определение существенности показателя: «показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации». Данное определение принимается в настоящее время, в том числе также для определения существенности ошибок, выявленных в бухгалтерской отчетности. Определение понятия было сформулировано на основании мирового опыта, о чем свидетельствует его соответствие определению, сформулированному Советом по бухгалтерским стандартам Великобритании: «информация является существенной, если ее отсутствие или искажение может повлиять на экономическое решение пользователя, основанное на финансовой отчетности» [3]. По существу оно совпадает с определением, сформулированным Советом по стандартам финансового учета США: «существенность – это значимость пропусков или ложных заявлений в учетной информации, по причине которых при определенном стечении обстоятельств возникает вероятность, что пользователь учетной информации, имеющий опыты работы с последней, изменит свое первоначальное мнение об учетной информации, основанное на доверии к ней» [3].

Содержание существенности, раскрываемое в его определении как характеристики отчетной информации, предполагает, с одной стороны, четкое обособление существенной информации и ее представление в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а, с другой стороны, полноту отражения всех операций, которые могут повлиять на оценку значимого показателя бухгалтерской отчетности. Первое требование может быть выполнено посредством адекватного состава показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а второе предполагает соответствующий механизм признания и отражения в бухгалтерском учете ошибок, допущенных при его ведении и формировании отчетной информации. Искажение показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности является следствием множества обстоятельств, которые могут быть разделены на две группы. В первую группу включаются факты неотражения информации, а в другую – факты неправильного отражения. Безусловно, оба обстоятельства могут быть установлены либо системой внутреннего контроля, либо внешним контролем, однако, момент их выявления оказывает влияние на порядок исправления данных ошибок и, соответственно, на уровень показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Ошибка является следствием либо неотражения, либо неправильного отражения информации. При этом неправильное отражение фактов хозяйственной жизни является всегда ошибкой, а их неотражение может быть как признано ошибкой, так и не признано. Пропуск информации в бухгалтерском учете признается ошибкой в двух случаях получения документа сотрудниками организации: во-первых, до момента составления бухгалтерской отчетности при условии непредоставления его в бухгалтерию, во-вторых, после составления бухгалтерской отчетности при условии, что информация, содержащаяся в нем, могла быть известна из иных документов, косвенно свидетельствующих о данной операции. К ошибкам следует отнести пропуски информации, содержащейся в документах, полученных в период с даты подписания до даты утверждения бухгалтерской отчетности. Ошибкой не признается пропуск информации, содержащаяся в документах, полученных сотрудниками организации после утверждения годовой бухгалтерской отчетности, если косвенно эта операция не была подтверждена иными документами, полученными в соответствии графиком документооборота.

Таким образом, в целях организации бухгалтерского учета ошибки необходимо классифицировать по двум критериям: времени обнаружения ошибки и ее виду (существенные и несущественные). Существенной ошибкой является ошибка, способная оказать влияние на решения пользователей информации, принимаемые ими на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. Как отмечает А.Б. Богопольский, «с практической

точки зрения существенность представляет собой не только и не столько качественную характеристику финансовой отчетности, сколько порог, «точку отреза» (cut-off point), выше которой никакие ошибки, пропуски, искажения не могут быть оставлены отчитывающимся предприятием без соответствующего исправления» [2].

Применяемый до начала второго десятилетия XXI века российскими бухгалтерами нормативно регламентированный 5% уровень существенности в настоящее время не установлен нормативно-правовыми актами. И бухгалтеры для оценки уровня существенности применяют способы, наработанные специалистами в области аудиторской деятельности. Однако ни международными, ни федеральными стандартами по бухгалтерскому учету и аудиту не регламентирован этот порядок, поэтому аудиторские фирмы устанавливают его самостоятельно. Существующие способы определения уровня существенности можно условно разделить на три группы: индуктивные, дедуктивные и комбинированные.

Объединяющей основой первой группы количественных способов служит дедуктивный подход к оценке общего уровня существенности и последующее распределение между существенными статьями бухгалтерского баланса пропорционально удельному весу данных статей в валюте бухгалтерского баланса [3,4]. Вторую группу способов (метод финансовых показателей, качественный метод) объединяет индуктивный подход к оценке общего уровня существенности на основе весовых коэффициентов показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Общий уровень существенности определяется как сумма частных уровней существенности. В отличие от первой группы способов учитывается также качественная ошибка, которая может быть обнаружена в ходе аудита [3,4]. Третья группа комбинированных способов предполагает распределение общего уровня существенности между статьями отчетности на основании их значимости для принятия решений [3,4]. В качестве основного вопроса оценки уровня существенности В.И. Бондаренко рассматривает «выбор конкретной базы, включающей один или несколько показателей бухгалтерской отчетности и способ расчета количественного критерия существенности – величины предельно допустимой ошибки [3].

Следует отметить, что в основе всех существующих способов оценки уровня существенности лежат показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако при принятии решений пользователи бухгалтерской отчетности ориентируются не только на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и на финансовые показатели. Поэтому для признания ошибки существенной можно руководствоваться изменением значений финансовых показателей в результате исправления обнаруженной ошибки. Предложенный нами способ оценки был назван содержательным [6,7].

Например, занижение объема реализации (b) изменит также показатели чистой прибыли и объема выручки от продаж. Ранее сформированные объем чистой прибыли и выручки от продаж надо увеличить на сумму ошибки (b) и тогда коэффициент примет вид:

$$(P+b) / (S+b) \qquad (1)$$



Таблица 1. - Общие формулы расчета ошибок

Финансовый показатель	Формула расчета	Общая форма неравенства для определения существенности ошибки	Вид ошибки	Расчет ошибки
Коэффициент собственности (концентрации собственного капитала)	E/FR	$ (E-y)/(FR-y) - E/FR  < 0,01$	y – ошибка в расходах	$ y  \geq 0,01FR^2/(0,99FR-E)$
		$ E/(FR+k) - E/FR  < 0,01$	k – любая ошибка, кроме ошибки в расходах	$ k  \geq 0,01FR^2/(E+0,01FR)$
Уровень финансового левериджа	(LTD+STD)/E	$ (LTD+STD+d)/(E-d) - (LTD+STD)/E  < 0,01$	d – ошибка в заемных средствах при начислении процентов	$ d  \geq 0,01E^2/(1,01E+LTD+STD)$
		$ (LTD+STD)/(E-y) - (LTD+STD)/E  < 0,01$	y – ошибка в расходах	$ y  \geq 0,01E^2/(0,01E+LTD+STD)$
Коэффициент покрытия долга	EBIT/(LTD+STD)	$ (EBIT+d)/(LTD+STD+d) - EBIT/(LTD+STD)  < 0,01$	d – ошибка в заемных средствах при начислении процентов	$ d  \geq (0,01LTD^2+0,02LTD*STD+0,01STD^2)/(0,99LTD+0,99STD-EBIT)$
		$ (EBIT-y)/(LTD+STD) - EBIT/(LTD+STD)  < 0,01$	y – ошибка в расходах	$ y  \geq 0,01(LTD+STD)$
		$ (EBIT)/(LTD+STD+m) - EBIT/(LTD+STD)  < 0,01$	m – ошибка в заемных средствах, кроме начисления процентов	$ m  \geq (0,01LTD^2+0,02LTD*STD+0,01STD^2)/(EBIT+0,01LTD+0,01STD)$
Коэффициент общей (текущей)	CA/CL	$ (CA+z)/(CL+z) - CA/CL  < 0,01$	z – любая ошибка одновременно	$ z  \geq 0,01CL^2/(0,99CL-CA)$

**CONTABILITATEA și PROFESIA CONTABILĂ în era provocărilor**

ЛИКВИДНОСТИ			в оборотных активах и кредиторской задолженности	
		$ (CA)/(CL+y) - CA/CL  < 0,01$	у – ошибка в расходах	$ y  \geq 0,01CL^2/(CA+0,01CL)$
		$ (CA+h)/CL - CA/CL  < 0,01$	h – ошибка в любой статье оборотных активов, но не приводящая к изменению кредиторской задолженности (например, дебиторская задолженность, незавершенное производство)	$ h  \geq 0,01CL$
Коэффициент прибыли от продаж	P/S	$ (P+b)/(S+b) - P/S  < 0,01$	b – ошибка в реализации	$ b  \geq 0,01S^2/(0,99S-P)$
		$ (P-y)/S - P/S  < 0,01$	у - ошибка в расходах	$ y  \geq 0,01S$
Коэффициент рентабельности и собственного капитала	P/E	$ (P+y)/(E+y) - P/E  < 0,01$	у - ошибка в расходах	$ y  \geq 0,01E^2/(0,99E-P)$

В соответствии с установленным в учетной политике организации ограничением на изменение финансовых показателей коэффициент прибыли от продаж, рассчитанный с учетом ошибки, не должен превышать этот коэффициент без ее учета, например, более чем на 0,01 (базисный пункт):

$$|(P+b)/(S+b) - P/S| < 0,01 \quad (2)$$

Величина допустимой ошибки рассчитывается по формуле:

$$|b| \leq 0,01S2 : (0,99S - P) \quad (3)$$

Ошибки величины объема реализации, превышающие рассчитанную величину, являются существенными.

Формулы оценки пограничной величины ошибок, рассчитанных на основе финансовых показателей, представлены в таблице 1.

**Выводы.** Существенность включается в состав основных характеристик учетной информации, потому что оказывает влияние, во-первых, на состав показателей финансовой отчетности, во-вторых, на порядок внесения изменений в бухгалтерскую отчетность в связи с выявленными ошибками. Этим определяется роль уровня существенности и методов его оценки в учетной деятельности и при подготовке бухгалтерской (финансовой отчетности), а также подтверждении достоверности отчетной информации для заинтересованных лиц.

Порядок оценки уровня существенности лицами, формирующими и подтверждающими финансовую отчетность, противоречит цели оценки существенности, под которой понимается установление критерия изменения лицами, получающими информацию, принимаемых ими решений в результате существования неточностей или пропусков информации, представляемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Данное противоречие снимается посредством оценки уровня существенности на основании значений финансовых показателей. Формулы расчета уровня существенности, в основе которых лежат финансовые показатели, позволяют, с одной стороны, учесть интересы пользователей информации, а, с другой стороны, сделать обоснованным процесс формирования финансовой отчетности.

### Библиография

1. Приказ Минфина РФ от 28 июня 2010 г. № 63н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010);
2. Богопольский А.Б. Существенность в МСФО // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2009. - № 10. - <http://www.finansy.ru/publ/buh/005finot.htm>
3. Бондаренко В.И. Оценка влияния инфляции на финансовые результаты деятельности коммерческой организации // Аудитор. – 2002. - № 10. - <http://gaap.ru/articles>
4. Газарян А.В. Соболева Г.В.// Бухгалтерский учет. – 2005. - № 4. - [http://www.mcd-pkf.com/publication/audit/publ\\_21.html](http://www.mcd-pkf.com/publication/audit/publ_21.html)
5. Карзаева Н.Н. Методы определения уровня существенности в бухгалтерском учете // сб. Учет, аудит, анализ: наука в условиях глобализации и инновации.- Vilnius: Vilniaus universiteto Leidykla, 2012. - С.239-247
6. Карзаева Н.Н. Проблемы аналитического обоснования уровня существенности в бухгалтерском учете // Аудитор. – 2012. - № 5. - С. 52-59.

**АРЕНДА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ЗЕМЕЛЬ: ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ, УЧЕТ  
И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**  
**RENTING AGRICULTURAL LAND: DOCUMENTATION, TAXATION AND  
ACCOUNTING**

**ФРЕКЭУЦЯНУ Александр, доктор хабилитат, ГАУМ, [contagro.md@gmail.com](mailto:contagro.md@gmail.com)  
КИШЛАРУ Анжела, доктор экономики, ГАУМ, [contagro.md@gmail.com](mailto:contagro.md@gmail.com)**

***Rezumat.** În articol sunt descrise modalitățile de perfectare documentară, contabilizare și impozitare a operațiunilor legate de darea în arendă a terenurilor cu destinație agricolă. O atenție deosebită se acordă determinării mărimii minime a plății anuale de arendă, actului de primire – predare a terenului agricol arendat și Cărții istoriei câmpurilor. Cu regret, atât documentul, cât și registrul în cauză în practică se completează rar sau în genere se omit, ceea ce generează conflicte și complică monitorizarea obligațiilor de către părți.*

***Abstract.** The article describes the ways of documentary registration, accounting and taxation of the operations related to agricultural land rent. Particular attention is paid to the determination of the minimum size of the annual rent fee, to the act of receipt - delivery of the rented agricultural land and the Book of fields' history. Unfortunately, both the document and the registry are rarely completed in practice or they are skipped, this fact leads to conflicts and makes monitoring of the parties' obligations more difficult.*

**Key words:** account, agricultural land, receipt and delivery act, rent, , rent payment.

**JEL:** M 41

**Введение.** Как правило, современные сельскохозяйственные предприятия осуществляют свою деятельность на площадях, принятых во временное пользование от собственников равноценных долей земли (так называемых квотчиков), выступая в качестве арендаторов. Тем не менее есть случаи (хотя и не столь частые), когда хозяйства являются уже арендодателями, передавая во владение и временное пользование (в том числе физическим лицам гражданам) часть собственных земель, которые по разным причинам (нехватка рабочей силы, отсталость технической оснащенности и др.) либо не могут быть обработаны самостоятельно, либо их использование убыточно. Данная работа имеет целью уточнение порядка документирования, учета и налогообложения операций по сдаче земель в аренду, ознакомление участников сделок со сложностями и рисками, сопутствующими этим действиям.

**Основное содержание.** При заключении сделок и оформлении хозяйствами документов, связанных с передачей земельных участков в аренду, следует руководствоваться тремя основными юридическими актами:

- **Законом об аренде в сельском хозяйстве № 198 от 15 мая 2003 года;**
- **Гражданским кодексом РМ № 1107-XV от 6 июня 2002 года;**
- **Положением о порядке определения размера годовой платы за аренду сельскохозяйственных ценностей, утвержденным Постановлением Правительства № 405 от 6 мая 2005 года.**

В частности, заинтересованным сторонам необходимо иметь в виду следующие обстоятельства:

1. Земли сельскохозяйственного назначения могут быть переданы в аренду на срок не менее одного года и не более 30 лет. По истечении временных параметров, указанных в договоре (например, 10 лет), срок аренды может быть продлен на базе заключенного письменного соглашения сторон. Причем срок продления договора аренды законодательно ничем не ограничен, то есть он может составлять и 40, и 50, и 70 лет и т. д.;

2. Выкуп арендаторами арендованных земель не допускается. Поэтому с момента истечения срока аренды или расторжения договора (включая дополнительное письменное соглашение о продлении срока аренды) земельные участки подлежат возврату арендодателю

(то есть юридическому собственнику), а их состояние (включая бонитет почвы) не должно быть хуже первоначального (определенного в натуре и зафиксированного документально в момент передачи недвижимости во временное пользование). Отсюда следует, что в бухгалтерских целях аренда земель сельскохозяйственного назначения (пашни, многолетних насаждений, пастбищ и др.) рассматривается как операционная аренда или операционный лизинг;

3. Отношения между арендодателем и арендатором регламентируются договором аренды сельскохозяйственных ценностей, в котором согласно статье 6 часть (3) названного выше закона указывают такие данные: предмет аренды, срок аренды, размер арендной платы, способ и периодичность внесения (погашения) арендной платы, права и обязанности сторон и др. По требованию арендатора к договору может быть приложен кадастровый и/или геометрический план соответствующего участка. Если договор был заключен на срок более трех лет, его необходимо зарегистрировать в кадастровом территориальном органе с уплатой установленной государственной пошлины. Во всех остальных случаях его регистрируют в примэрии того населенного пункта, в зоне ответственности которой расположены соответствующие участки;

4. В течение не более 14 дней с момента подписания договора аренды стороны обязаны составить акт приема – передачи арендованного сельскохозяйственного участка, в котором, в частности, указывают такие данные: площадь участка, бонитет почвы, порядок использования земельного участка (для возделывания полевых культур, производства овощей закрытого грунта, выращивания посадочного материала, хранения урожая и т. д.), состояние участка (засоренный, заброшенный, вспаханный, засеянный и т. п.), кадастровый номер недвижимости и др. С момента подписания акта (форма которого, кстати, произвольная) арендатор приобретает право владения и пользования арендованным участком. Указанный акт также подлежит составлению при возврате арендованных участков. К сожалению, на практике акт приема – передачи арендованного сельскохозяйственного участка составляют редко, что является одной из причин возникновения хозяйственных конфликтов и неудовлетворенности одной из сторон судебскими решениями;

5. Одновременно с передачей земель во временное пользование (которое, повторяем, подтверждается с юридической точки зрения только указанным выше актом) арендодатель обязан совершить и другое действие – передать арендатору Книгу истории полей, которая должна содержать данные как минимум за последние три года, предшествующие заключению договора аренды. Подобная информация призвана облегчить планирование и внедрение севооборотов, предупредить загрязнение окружающей среды и истощение плодородия почвы и т. д. В свою очередь арендатор обязан продолжить заполнение указанного регистра оперативно – технического учета и в заключение вернуть его собственнику земель. Однако на практике Книга истории полей, утвержденная приказом Министерства сельского хозяйства и пищевой промышленности № 179 от 10 сентября 2008 года, заполняется еще реже, чем акт приема – передачи. На наш взгляд, главная причина такого плачевного положения заключается в громоздкости этого регистра, дороговизне и трудоемкости его ведения людьми, не обладающими специальными знаниями. Так, форматом книги предусмотрено заполнение около 20 таблиц и наличие трех карт: схемы многолетних насаждений, агрохимической карты и картограммы обеспечения почв гумусом, макро- и микроэлементами. Подчеркнем, что о последних двух документах большинству аграриев ничего не известно. Да и вряд ли они в каком-то хозяйстве существуют. Кроме того, многие термины в книге ошибочны или просто безграмотны (например, «железные пути», «расы животных», «текучие работы» и т.д.);

6. Размер ежегодной платы за переданные в аренду сельскохозяйственные земли, подлежащей получению арендодателем, не может быть меньше 2 % действующей нормативной цены. Минимальную величину этой платы исчисляют с помощью формулы:

$$P = S \times B \times T \times M: 100, \quad (1)$$

где **P** – минимальная величина годовой арендной платы, леев;



**S** - площадь переданного в аренду участка, га;

**B** - бонитет почвы на арендованном участке, балло – га;

**T** – тариф для исчисления нормативной цены арендованного участка, леев за один балло-га;

**M** – минимальный уровень арендной платы согласно действующему законодательству, %;

**100** – поправочное число, с помощью которого значение показателя **M** пересчитывается в коэффициент меньше единицы.

В то же время надо отметить, что максимальный размер арендной платы в законодательном плане не ограничен и устанавливается по взаимному согласию сторон;

7. В случае частичного или полного погашения арендной платы сельскохозяйственной продукцией, полученной пользователями на арендованных землях, ее оценивают дешевле или на уровне рыночных цен, действующих для данной местности на момент отпуска продукции со складов арендаторов или других мест временного или постоянного хранения собранного, доработанного и документально оформленного урожая. Справедливости ради надо отметить, что договор аренды может предусматривать и любой другой способ оценки натуральных платежей (например, по плановой или фактической себестоимости произведенных видов продукции, по чистой стоимости реализации, по среднереализационным ценам за последние 3 – 5 лет и т. д.), что далеко не всегда по нраву чиновникам налоговых и других контролирующих органов.

Таковы главные требования, которые необходимо соблюдать при сдаче в аренду земельных участков сельскохозяйственного назначения. Причем эти требования универсальны и являются едиными для всех пользователей (работников хозяйства, пенсионеров, граждан других сел, обладателей предпринимательского патента, сторонних предприятий и организаций и др.).

В продолжение изложим основные положения, касающиеся учета передачи сельскохозяйственных земель в аренду и возникающих при этом расчетов. Вкратце они состоят в следующем:

1. Переданные в аренду земельные участки, как и все остальные разновидности данного вида недвижимости (например, земельные участки без сооружений или земельные участки с многолетними насаждениями), учитывают по дебету одноименного активного счета **122 «Земельные участки»**. Для них рекомендуется открыть отдельные аналитические счета и особый субсчет (в дополнение к тем семи субсчетам, предусмотренным официально разделом II **Общего плана счетов бухгалтерского учета**), что обеспечит соответствие учетной информации реальному положению дел на предприятии. К тому же такое право предоставлено экономическим субъектам разделом I названного выше нормативного акта при условии, что данный шаг согласуется с информационными потребностями хозяйства и не ведет к дублированию или искажению данных;

2. По своей экономической природе и юридическим последствиям передача земельных участков в аренду квалифицируется как один из видов операционной аренды. Хотя срок аренды земель довольно внушителен, тем не менее выкуп арендованной недвижимости запрещен законом. На протяжении срока аренды арендаторам передается лишь право владения и пользования землей, но отнюдь не право собственности, которое независимо от содержания договора остается за арендодателем. Поэтому как передача земельных участков в аренду, так и их возврат бывшими пользователями по акту отражают в учете внутренними двойными записями по дебету и кредиту одноименного синтетического счета. Другими словами, двойные записи будут обозначать следующее:

- дебет счета **122** (субсчет *1228*), кредит счета **122** (любой из семи официально предусмотренных субсчетов) - передача земель в аренду;

- дебет счета **122** (любой из субсчетов *1221 - 1227*), кредит счета **122** (субсчет *1228*) – возврат земель арендодателю;

3. Доходы, полученные от передачи земельных участков в аренду, квалифицируются как доходы по договорам операционного и финансового лизинга (аренды, имущественного найма), накапливаются на одноименном субсчете 6116 и наряду с доходами от реализации продукции или оказания услуг включаются в состав доходов от продаж. Данное положение относится ко всем без исключения хозяйствам независимо от того, является ли сдача земель в аренду основным или второстепенным видом деятельности. К доходам от операционной деятельности относятся и суммы, возмещенные арендаторами в связи со снижением бонитета почвы, загрязнением земель различными токсичными отходами, выводом определенных площадей из сельскохозяйственного оборота вследствие безответственности арендаторов и невыполнения ими операций по предотвращению эрозии, заболачивания или солонцевания почвы и т. д. Однако их включают в состав других доходов и накапливают на субсчете 6123;

4. Согласно принципу соответствия доходов и расходов, обусловленных одними и теми же хозяйственными операциями, доходам от сдачи земель во временное пользование по договорам аренды должны соответствовать исключительно расходы (или себестоимость) по таким же договорам. Соответственно начисленные обязательства или выплаченные сразу суммы в связи с передачей земель в аренду (речь идет, например, об услугах сторонних организаций по определению бонитета почвы в начале и по окончании срока аренды, составлению договоров аренды и актов приема – передачи соответствующих земельных участков, уточнению или актуализации кадастровых планов тех или иных площадей, разработке геометрических планов, выполнению других действий по письменному подтверждению прав землевладельцев, о земельном налоге, уплаченном арендатором согласно заключенному договору, и т. д.) квалифицируются как расходы (себестоимость) по договорам операционного и финансового лизинга (аренды, имущественного найма), накапливаются на одноименном субсчете 7116 и наряду с балансовой стоимостью реализованной продукции или себестоимостью оказанных услуг включаются в состав себестоимости продаж. Одновременно надо отметить, что согласно статье 103 часть (1) **Налогового кодекса** услуги по подтверждению прав землевладельцев (в том числе при передаче земель в аренду) не облагаются налогом на добавленную стоимость. Разумеется, подобная трактовка расходов, обусловленных передачей земли в аренду, не влияет ни на прибыль предприятия, ни на ее налоговые обязательства. Поэтому она выдержана с методологической точки зрения и основана на профессиональном суждении. Кроме того, таким образом обеспечивается системное получение достоверной информации относительно прибыльности арендных сделок;

5. Расчеты с арендаторами по причитающимся платежам за пользование землей отражают на активном синтетическом счете 231 «**Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта**», где на каждого арендатора открывают отдельный аналитический счет. Поскольку согласно статье 103 часть (1) **Налогового кодекса** операции по сдаче земель в аренду не облагаются налогом на добавленную стоимость, причитающиеся платежи оформляют накладными, которые выписывают ежемесячно или в другие согласованные сторонами сроки. Другие виды расчетов с арендаторами (например, по возмещению причиненного и признанного ущерба в связи с ухудшением состояния земель, по приобретению у них каких-либо ценностей и др.) учитывают на счете 234 «**Прочая текущая дебиторская задолженность**»;

6. Погашение задолженности по арендным платежам может осуществляться разными способами, а именно:

- либо наличными;
- либо перечислением средств на один из текущих счетов арендодателя;
- либо путем передачи части произведенной арендаторами продукции;
- либо смешанным способом, то есть с одновременным применением всех перечисленных выше вариантов.

В первом случае арендодатель выписывает приходный кассовый ордер и вручает плательщику заполненную квитанцию, то есть правую отрывную часть ордера. Если же касса арендодателя оснащена контрольно-кассовой машиной с фискальной памятью, тогда плательщику выдают кассовый чек.

Во втором случае арендодатель получает от обслуживающего его банковского учреждения платежное поручение (ordin de plată), данные которого включены в выписке со счета за соответствующий день или какой-то период.

В третьем случае полученную от арендатора в качестве натуроплаты часть урожая арендодатель оприходует на одном из счетов группы 21 «Запасы», а в качестве оправдательного документа служит налоговая накладная или просто накладная (которая, кстати, также является бланком строгой отчетности). При этом при выписке налоговой накладной арендаторы, являющиеся плательщиками НДС, должны руководствоваться положениями статьи 117<sup>1</sup> часть (4) **Налогового кодекса**. В обобщенном виде эти положения (или требования) таковы:

- документ составляют в последний день месяца, в котором имели место поставки в виде натуроплаты;
- в документе указывают общий объем всех поставок в качестве натуроплаты арендодателю;
- к документу прилагают информацию о получателе (то есть арендодателе), которая должна содержать показатели, указанные в налоговой накладной, и собственноручную подпись получателя.

Но перечень этих требований является справедливым и исчерпывающим только в том случае, когда в качестве арендатора выступает какое-то одно сельскохозяйственное предприятие (например, общество с ограниченной ответственностью, акционерное общество, сельскохозяйственный производственный кооператив и др.), а в качестве арендодателей – большое число (как правило, не менее нескольких сотен) обладателей равноценных долей земли (так – называемых «квотчиков») из данного населенного пункта. В таких условиях наличие дополнительной письменной информации о каждом получателе и его собственноручная подпись более чем оправдано и призвано избежать подлогов, фальсификаций и мошенничества. Если же получатель (арендодатель) только один, тогда нет никакой необходимости в оформлении и приложении информации, которая по сути дублирует выписанную налоговую накладную.

**Выводы.** Из содержания статьи можно заключить следующее:

1. Арендные сделки соответствуют современной нормативно-правовой базе лишь тогда, когда наряду с договором аренды составлен акт приема – передачи и имеется заполненная Книга истории полей;
2. Себестоимость по договорам передачи земель в аренду включает как расходы по оформлению соответствующей документации, так и платежи (обязательства) по уплате земельного налога, определению бонитета почв, установлению биологического (потенциального) урожая и др.;
3. Независимо от роли арендных сделок в деятельности предприятий (ведущей или второстепенной) все доходы по ним отражают на счете **611 «Доходы от продаж»**, а расходы – на счете **711 «Себестоимость продаж»**. Это обеспечивает единообразное отражение операций по аренде всеми субъектами аграрного сектора страны.

#### **Библиография**

1. Legea cu privire la arenda în agricultură: nr. 198 din 15 mai 2003. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2003, nr. 163-166
2. Frecăuțeanu A., Chișlaru A. Contabilitate financiară avansată în sectorul agroalimentar. Chișinău: Tipogr. „Print-Caro”, 2015. 440 p. ISBN 978-9975-56-277-5
3. Общий план счетов бухгалтерского учета. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237

**СТРАТЕГИЧЕСКИЙ ВЕКТОР УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ**  
**STRATEGIC IMPROVEMENT VECTOR OF THE ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR THE DECISION-MAKING**

**ПАРАСИЙ-ВЕРГУНЕНКО Ирина, д. э.н., профессор, ДВНЗ «Киевский национальный экономический университета имени Вадима Гетьмана», Украина**  
[parasiy\\_vergunenko@bigmir.net](mailto:parasiy_vergunenko@bigmir.net)

*Аннотация.* В статье обоснованы основные пути усовершенствования учетно-аналитической информации с целью усиления ее информативности в процессе принятия стратегических решений. Исследованы недостатки отчета о финансовом состоянии предприятия (баланса), составляемого по национальным П(С)БУ, и сделаны предложения по усовершенствованию его структуры. Наряду с традиционными балансами, которые используются внешними пользователями информации о финансово-имущественном состоянии предприятия, для целей внутреннего стратегического анализа и управления предлагается составление динамических балансов, как информационной основы разработки и оценки финансового состояния компании. Раскрыта сущность стратегического управленческого учета и стратегического анализа, определена взаимосвязь между ними. Предложены основные этапы внутреннего стратегического анализа.

*Annotation.* The article substantiates the basic ways of the accounting and analytical information improvement in order to strengthen its informational contents in the process of strategic decisions making. The disadvantages of the financial state report of the enterprise (balance sheet) compiled according to the national accounting standards have been investigated, the proposals of the improving of its structure have been made. Together with the static balance sheets providing external users information on financial and material state of an enterprise, it is also proposed to employ dynamic balance sheets as an informational basis for elaboration and evaluation of the company's financial state for purposes of internal strategic analysis and management. The essence of the strategic accounting management and strategic analysis has been revealed, the relationship between them has been defined. The basic steps of the internal strategic analysis have been proposed.

**Ключевые слова:** стратегический анализ, стратегический учет, динамический подход, баланс, стейкхолдеры.

**JEL: M 41**

**Введение.** Изменение условий функционирования хозяйствующих субъектов, переход постсоветских стран к рыночным отношениям, усиление интеграционных процессов выдвинули новые требования к учетно-аналитическому обеспечению принятий управленческих решений. Трансформация бухгалтерского учета и экономического анализа как информационной системы управления на микро- и макроэкономических уровнях обусловлена изменением экономической среды, интеграцией в мировую систему и, в частности, интернационализацией и глобализацией экономических процессов, изменившимися целями и задачами, диктуемыми условиями рынка.

Процессы глобализации мировой хозяйственной жизни затрагивают экономические интересы различных субъектов - иностранных инвесторов и региональных производителей; владельцев предприятий, наемных работников и менеджеров; отраслевые и межотраслевые структуры; региональные интересы отдельных стран и различного рода межгосударственных союзов; финансовые, промышленные и торговые круги. В той или иной степени весь этот сложный комплекс интересов преломляется в информации, формируемой бухгалтерским учетом, основным предназначением которого является объективное отражение хозяйственных процессов, операций и результатов деятельности экономических субъектов.

Являясь особой информационной системой, бухгалтерский учет и отчетность призваны отражать реальную картину наращивания капиталов, источников формирования доходов и добавочной стоимости, направленной на распределение выручки и прибыли, размеров присвоения, потребления и накопления. В свою очередь экономический анализ предусматривает подготовку, систематизацию и интерпретацию учетной информации для принятия управленческих решений.

**Постановка проблемы.** Усиление роли учетно-аналитической информации в управленческом процессе выдвинуло новые требования к информативности бухгалтерского учета и экономического анализа, которые должны не просто фиксировать факты хозяйственной деятельности экономических субъектов, но и включать информацию о перспективах их развития, потенциальных возможностях оптимизации результатов деятельности для достижения стратегических целей. В рыночных условиях выход на первый план такой ключевой фигуры как «собственник», с одной стороны, и ужесточение условий хозяйствования, вызванное усилением конкурентной борьбы с другой стороны, существенно изменило конфигурацию информации, которая должна обеспечиваться учетно-аналитической системой. Несмотря на трансформацию учета в Украине, учетные технологии по-прежнему настроены на отставание в первую очередь интересов собственников предприятий в ущерб интересам остальных заинтересованных сторон.

Внедрение национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета в Украине, основанных на международных стандартах учета формально приблизило отечественную систему к западным формам и принципам составления отчетности. Это, безусловно, имело свои положительные результаты, позволяющие гармонизировать учет и облегчить понимание украинской отчетности зарубежными инвесторами и партнерами по бизнесу. Но в то же время, как показывает опыт, выполнение требований свелось к формальным попыткам приспособить старую систему хозяйствования к новым формам представления информации. Противоречия, которые возникли из-за нестыковки формы и содержания не заставили ждать. Все то положительное, что было внесено реформированием системы бухгалтерского учета было «похоронено» за двойной бухгалтерией, искажением отчетных данных, завышением затрат, занижением доходов и налоговых платежей, наличием «черного» нала и выплат заработной платы в «конвертах».

Стремление придать учетной информации «абсолютную точность и объективность», а также апологетика учетных данных как единственно верного источника фактической информации о стоимостных измерителях приобретенных и использованных ресурсов, долговых обязательств, объеме продаж, финансовых результатах, структуре капитала в условиях переходной экономики весьма сомнительны. Отражение согласованных интересов различных групп пользователей в учетных данных, формируемых непосредственно субъектом хозяйствования, представляется маловероятным, равно как и «высокое доверие» аудиторским заключениям. Поэтому одним из возможных путей усиления объективности учетной информации могла бы стать организационная перестройка подготовки учетно-аналитической информации и усиление информационной нагрузки на управленческий учет. Исходя из этого концентрация усилий бухгалтерской службы субъектов хозяйствования должна быть сосредоточена на формировании данных, которые необходимы для целей текущего и стратегического управления.

**Результаты проведенного исследования.** Важнейшим направлением усовершенствования системы учета и анализа должно стать постоянное их развитие и соответствие потребностям стратегического управления. Расширение круга потребителей учетно-аналитической информации поставило новые требования к информативности бухгалтерского учета и в то же время углубило те противоречия, которые свойственны любым наукам в переходной экономике. Ужесточение конкурентной борьбы, с одной стороны, усилило требования к конфиденциальности информации, что заставило вывести часть информации за рамки финансовой отчетности. С другой стороны, стратегическая ориентация менеджеров и собственников компаний предполагает расширения круга



стандартной информации и усиления информативности внутренней системы учета. При этом в виду чрезвычайно сложной системы налогообложения, которая сложилась в Украине, основной акцент учетных процедур сместился в сторону налогового учета, а управленческий и финансовый учет отодвинулись на задний план, что нивелирует основную функцию учета – информационную, необходимую для целей управления предприятием. Бухгалтерский учет стал в известной степени заложником интересов, что отрицательно отразилось на его принципах и методе. Это привело к формальному разграничению информации в определенных подсистемах учета, призванных удовлетворить информационные запросы (потребности) отдельных стейкхолдеров, и появлению таких его подвидов как налоговый, финансовый и управленческий учет.

Заслуживает внимания предложение профессора Д. Панкова, передать функции получения отчетных данных для внешних пользователей (финансовый учет) независимым бухгалтерским агентствам, которые бы несли ответственность за достоверность баланса, отчета о финансовых результатах, движении денежных средств и других показателях перед акционерами, кредиторами, государством, контрагентами [1, с.95]. Современные информационные технологии позволяют обеспечивать достаточно быструю передачу больших массивов данных, что существенно упростило бы практическую реализацию такой концепции организации бухгалтерского учета.

Важнейшей чертой системы учета должно стать постоянное его развитие и соответствие потребностям управления. В экономической литературе бухгалтерский баланс как основной источник информации о состоянии имущества, капитала и обязательств, постоянно подвергается критике, поскольку не дает полной информации о состоянии активов и пассивов, а лишь констатирует факт их наличия. Более того, усовершенствование формы баланса путем выделения в нем третьего раздела «Необоротные активы, что содержатся для продажи, и группы выбытия» нарушает логику построения баланса, которая предусматривает расположение статей активов по мере увеличения их ликвидности, что в свою очередь, затрудняет проведение анализа баланса и искажает значение отдельных аналитических относительных показателей. Для целей анализа целесообразно было бы данный раздел разместить сразу после первого раздела «Необоротные активы», поскольку намерение продать необоротные активы - еще не означает фактическую его реализацию, и соответственно, весьма условно можно данную группу активов считать промежуточной между необоротными и оборотными активами. Соответственно по степени ликвидности данные активы значительно ниже ликвидности запасов, что и должно быть отображено в структуре баланса.

Стратегический подход к управлению ликвидностью предполагает контроль за активами и пассивами предприятия согласованными по срокам. Расчет только лишь стандартных относительных показателей ликвидности на практике не позволяет оценить реальную платежеспособность предприятия. Для усиления информативности бухгалтерского баланса промышленных предприятий предлагаем позаимствовать опыт банковской практики, где для анализа ликвидности проводится гэп-анализ сбалансированности активов и пассивов по срокам с использованием ф.631 «Отчет о структуре активов и пассивов банка по срокам погашения». Данная форма построена на динамическом подходе и предполагает группировку активов и пассивов по следующим временным отрезкам: до востребования; от 2 до 7 дней; от 8 до 31 дня; от 32 до 92 дней; от 93 до 183 дней; от 184 до 274 дней; от 275 до 365 (366) дней; от 366 до 548 дней; от 549 до 2 лет; от 2 до 3 лет; от 3 до 5 лет; от 5 до 10 лет; более 10 лет. Подобная детализация статей активов и пассивов баланса может быть использована при проведении внутреннего финансового анализа и для промышленных предприятий. При этом коренным образом изменяется конфигурация бухгалтерского баланса, усиливается его информативность. Динамический характер такого баланса позволяет получить полную информацию о ликвидности предприятия, финансовой дисциплине контрагентов и самого предприятия по выполнению своих обязательств, о

структуре дебиторской и кредиторской задолженности в зависимости от сроков возникновения и просрочки, о рисках несбалансированности активов и пассивов во времени.

Дальнейшее усовершенствование принципов, норм и правил учетной системы должно идти по пути обеспечения управленческого персонала информацией не только ретроспективного статического характера, но и перспективного динамического, позволяющего принимать стратегические решения. Подобные метаморфозы учетной системы, предполагающие ориентацию на стратегическое управление, требует интеграции информации и взаимопроникновение разных отраслей знаний (учета, анализа, контроля, планирования, прогнозирования), что существенно обогащает каждую из них. Благодаря привлечению разных видов информации учет формируется как целостная система с принципиально новыми качествами, нехарактерными для её составляющих. В этом и состоит его наибольшее преимущество, поскольку именно на стыке наук происходят существенные прорывы новых знаний и технологий. Кроме того за счет системной интегрированной информации можно избежать неопределенности, которая снижает риск принятия неправильных управленческих решений. Это означает, что учет из чисто констатационного превращается в инструмент перспективного предвидения и прогнозирования событий на основе сложившихся тенденций экономического развития. В зарубежной практике такой учет приобрел название «стратегический учет», который по своей сути вышел далеко за рамки классического бухгалтерского учета.

Впервые данный термин был использован Бобом Райаном, написавшим книгу «Стратегический учет для руководителя» [2]. Позднее появились научные труды, посвященные вопросам стратегического управленческого учета [3, 4]. Основным постулатом данного подхода является то, что в современных условиях бизнеса стираются традиционные различия между финансовым и управленческим учетом. Прежний подход, акцентированный на стандартизованные учетные процедуры уступает место более гибким системам учета, позволяющим анализировать возможности контроля и воздействия на производство, которые имеются в распоряжении руководителя. Ключевой концепцией для всех уровней управления в стратегическом учете является идея деловой (альтернативной) «возможности» и ее систематического использования. При этом главной задачей стратегического учета является формирование информации, позволяющей оценивать свои возможности и эффективно контролировать ресурсы, потребляемые при использовании этих возможностей. Не менее важными зонами контроля в управленческом учете В. Ф. Палий считает: контроль принятых допущений, контроль целей (приоритетных направлений) деятельности, контроль планов, контроль текущей деятельности [5, с.62].

Учитывая современные тенденции к формированию учетно-аналитической системы, в тоже время, считаем неправомерным игнорировать отечественный подход к понятийному аппарату. Привнесенные в украинскую и российскую научную терминологию иностранные категории по лингвистическому содержанию не точно отражают логику экономических явлений и процессов, сложившееся понимание традиционных учетно-аналитических процедур. Для более глубокого понимания философии и разработки методологии формирования информационной базы для принятия стратегических решений следует использовать традиционные категории и понятия, которые понятны в отношении украинской и российской ментальности. Имеется в виду, что смысловое наполнение понятия «стратегический учет» больше соответствует понятию «стратегический анализ». К тому же в отечественной науке имеются глубокие научные исследования как в области стратегического управления, так и в области стратегического анализа, которые не следует игнорировать.

В условиях рыночной экономики экономический анализ приобретает особое значение в связи с трансформацией его ретроспективного характера в стратегический, который предусматривает комплексный подход к исследованию всех экономических явлений и процессов, а также необходимостью их ситуационного моделирования с целью достижения стратегических целей. В современных условиях отсутствие комплексного подхода к исследованию отдельных аспектов деятельности предприятия может привести к

противоречиям в достижениях локальных целей его отдельных структурных подразделений, что может стать причиной определенного дисбаланса, мешающего достижению глобальных стратегических целей хозяйствующего субъекта.

Традиционно стратегический анализ рассматривается как неотъемлемая составляющая стратегического менеджмента с выделением внутреннего и внешнего анализа. В тоже время в учебниках по стратегическому управлению (менеджменту) стратегический анализ рассматривается только с позиции тех знаний, которые нужны менеджеру, но недостаточны для бухгалтера-аналитика, поскольку методология такого анализа не выписана и раскрываются только направления исследования без надлежащего методологического обеспечения. Альтернативный подход предполагает выделение из стратегического управленческого учета самостоятельное направление экономической науки – стратегического анализа.

Среди небольшого количества зарубежных учебников и пособий, посвященных вопросам стратегического анализа на уровне отдельных хозяйственных единиц (предприятий, корпораций), следует отметить несколько работ, написанных известными американскими и британскими авторами П. Куком, Д. Уильямсоном [6], Дж. Д. Стерманом [7], Ш. М. Остером [8], А. Дж. Олмани [9]. Данные учебники являются примером систематизации знаний о разных методах и моделях применения стратегического бизнес-анализа.

Не вдаваясь в теоретические аспекты стратегического анализа (это является самостоятельным глобальным направлением исследования), выделим основные этапы его проведения:

- анализ фактического состояния организации, определение его конкурентной позиции и динамики развития;
- анализ разрыва между стратегическими целями и фактическим состоянием предприятия;
- экспертиза ресурсного потенциала организации и определение его достаточности для достижения стратегических целей;
- прогнозирование будущих событий в макро- и микросреде с учетом как положительного, так и отрицательного их влияния на деятельность компании;
- обоснование целесообразности и экономической эффективности намеченных мероприятий;
- обоснование наиболее оптимальных способов достижения стратегических целей;
- оптимизация существующих бизнес-процессов с позиции риска и прибыльности;
- факторный анализ отклонений фактических данных от запланированных целевых показателей.

Выделение этих основных этапов стратегического анализа позволяет унифицировать основные процедуры, разработать адекватные механизмы их реализации, определить способы решения основных задач, стоящих перед стратегическим управлением.

**Выводы.** Подытоживая изложенное выше, следует отметить, что роль традиционного управленческого учета и анализа остается по-прежнему важной. В тоже время трансформация экономических наук является закономерным эволюционным процессом, следствием которого стало появление стратегического управленческого учета и его неотъемлемой составляющей стратегического анализа. Данный процесс пребывает в стадии становления и развития, что безусловно, объясняет его методологическую неопределенность. Поэтому концепция стратегического управленческого учета и стратегического анализа требует серьезного внимания как со стороны ученых, так и практиков. Применение передовых технологий стратегического управленческого учета и анализа позволит экономическим субъектам успешно реализовывать бизнес-стратегии и получать существенные преимущества в конкурентной среде.

### Литература

1. Панков Д. Противоречия глобализации и развития бухгалтерского учета / Д. Панков // Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції : Тези доповідей (20-22 квітня 2005 р.). Частина 1 / Відп. ред. А.Д.Бутко. –К.: ків. нац. торг. екон. ун-т, 2005. – С.91-96.
2. Райан Б. Стратегический учет для руководителя/ Б. Райан /Пер. с англ. под. ред.. В.А.Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. -616с.
3. Уорд Кит. Стратегический управленческий учет/ Кит Уорд / Пер. А англ.. –М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448с.
4. Николаева О. Е. Стратегический управленческий учет / О.Е.Николаева, О.В. Алексеева – М.: Едиториал УРСС, 2003. -539 с.
5. Палий В.Ф.Управленческий учет: внутрифирменная отчетность/ В.Ф.Палий // Бухгалтерский учет. –2003. – №13. –С.62-64.
6. Cooke P. Strategic Business Analysis / P.Cooke, D. Williamson. – Butterworth-Heinemann,2001. – 554р.
7. Sterman J.D. Business Dynamics: Systems thinking and Modelling for a Complex World. / J.D. Sterman– Irwin Professional Publications, 2000. – 1008р.
8. Oster S.M. Modern Competitive Analysis, 3<sup>rd</sup> ed. / S.M. Oster– Oxford University Press, 1999. – 464 p .
9. Almaney A. J. Strategic Analysis: An Approach to Building Distinctive Competencies, 2<sup>nd</sup> ed./ A. J. Almaney– Sheffield Publishing Company, 2000. 284 p.
10. Чумаченко М.Г. Управлінський облік в Україні/ М. Г.Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. -2001.-№6. – С.43-47.

## PROFESIA CONTABILĂ ÎN SERVICIUL INTERESULUI PUBLIC ACCOUNTANT IN THE PUBLIC INTEREST

**LAZARI Liliana dr., conf.univ., ASEM, [lilianalazary@gmail.com](mailto:lilianalazary@gmail.com)  
GRIGOROI Lilia dr., conf.univ., ASEM, [lgrigoro@gmail.com](mailto:lgrigoro@gmail.com)**

**Rezumat.** În ultimul timp sunt tot mai multe discuții despre provocările profesiei contabile din RM (și nu doar), despre educația contabilă, despre rolul contabililor în economia de piață, despre contradicțiile contabilului în raportul de forță creat dintre contabilitate și fiscalitate, ale contabilului creativ, etc. Sunt doar unele tematici în cadrul dezbaterilor ce încearcă să pună sub microscop profesia contabilă. În cercetarea ce urmează vom examina rolul profesiei contabile prin asumarea responsabilității de a acționa în interes public. Profesia contabilă se deosebește fundamental de alte profesii tocmai prin impactul pe care îl are calitatea serviciilor, nu atât asupra entității căreia i-au fost prestate aceste servicii, cât mai ales asupra terților. Este deci, interesul public care deosebește profesia contabilă în comparație cu altele.

**Abstract.** Lately, there are an increasing number of discussions regarding the challenges of the accounting profession in Republic of Moldova (and not only), about accounting education, about the role of accountants in the market economy, about the contradictions accountants face between taxation and accounting, etc. These are just some topics from the debates that try to bring into scope the role of the accounting profession. In the following research, the accounting profession will be examined by taking the responsibility to act in the public interest.

Accounting profession differs fundamentally from other professions by the impact it has on the services quality, not so much on the entity who was provided these services, but especially on the third parties. Therefore, it is the public interest that differs accounting profession from others.

**Cuvinte-cheie:** profesia contabilă, interes public, contabilitate, situații financiare, utilizatori de informații, entitate.

**JEL:** M41

*“În a șaptea zi a săptămânii, în loc să se odihnească, Dumnezeu a creat...contabilul.*

*Apropiindu-se de el, l-a binecuvântat și i-a spus: fii sănătos și prolific, înmulțește-te, domină industria, comerțul, afacerile și tot ceea ce se mișcă pe fața pământului...” [4, p.348]*

**Introducere.** În cadrul acestui articol s-a simțit necesitatea examinării semnificației profesiei contabile, din cauza multiplelor dezbateri cu privire la includerea în reglementările contabile din RM a cerințelor privind studiile contabilului-șef. În acest scop, s-a stabilit că problema se află în strânsă legătură cu prezentul și viitorul profesiei noastre, din acest motiv, considerăm actuala cercetare o obligație morală. Toate aceste inconveniente pornesc de la faptul că nu se cunoaște Valoarea Contabilului ca activitate, fapt ce a determinat efectuarea acestei cercetări.

Pornim de la premisa că afirmarea și dezvoltarea oricărei profesii reprezintă obiective majore pentru progresul societății moderne. Iar lumea afacerilor nu poate exista fără contabilitate. Evident, se are în vedere ansamblul tranzacțiilor economice desfășurate în conformitate cu normele și reglementările adecvate unei economii sănătoase. Din această perspectivă, înțelegem revolta lui Cicero (născut în anul 106 înainte de Hristos) împotriva guvernatorului Siciliei, Caius Veres, care „a administrat banul public fără să țină contabilitate”. În această manieră, apreciem monumentală personalitate europeană, Johann Wolfgang Goethe (1749-1832), concretizată prin îndemnul “*învață și contabilitate, această ingenioasă creație a spiritului omenesc, la fel de folositoare omului ca și matematica, fizica și chimia*” [4, p.344].

În ultimul deceniu se vorbește tot mai mult despre provocările profesiei contabile din RM (și nu doar), despre educația contabilă, despre rolul contabililor în economia de piață, despre contradicțiile contabilului în raportul de forță creat dintre contabilitate și fiscalitate, ale contabilului creativ, etc. Sunt doar unele tematici în cadrul dezbaterilor ce încearcă să pună sub microscop profesia contabilă. În cercetarea ce urmează vom examina profesia contabilă prin prisma valorii aduse interesului public.



Profesia contabilă se deosebește fundamental de alte profesii tocmai prin impactul pe care îl au calitatea serviciilor, nu atât asupra entității careia i-au fost prestate aceste servicii, cât mai ales asupra terților. Este deci, interesul public care deosebește profesia contabilă în comparație cu altele.

**Conținutul de bază.** Secole de-a rândul, nevoia de comunicare în plan economic a condus la apariția și dezvoltarea unui nou comportament, a unei noi mentalități, concretizată *profesia contabilă*.

*Profesia contabilă cuprinde totalitatea activităților cu caracter economic care presupun cunoștințe în domeniul contabilității, a specialiștilor care le efectuează precum și organismele lor profesionale [2, p.244].*

Profesia contabilă este un întreg format din mai multe activități, precum:

- ✓ elaborarea și prezentarea situațiilor financiare – fiind produsul final al muncii contabile care este prezentat utilizatorilor de informații atât interni cât și externi pentru luarea deciziilor;
- ✓ ținerea contabilității – organizarea activităților de înregistrare și prelucrare a informațiilor cu privire la tranzacțiile economice desfășurate de entitate, de sistematizare a elementelor patrimoniale și a rezultatelor financiare.
- ✓ audit - examinare independentă a situațiilor financiare și a altor informații aferente acestora, ale entității auditate pentru exprimarea unei opinii profesionale asupra corespunderii lor cerințelor stabilite.
- ✓ activități de audit și control intern – care vin în ajutor conducerii entității.
- ✓ servicii fiscale – consultanța fiscală oferită.
- ✓ servicii de management financiar-contabil – efectuarea diagnosticului financiar al entității, planificarea financiar-contabilă a activității.
- ✓ alte servicii partajate cu alte profesii.

Diversitatea activităților efectuate de profesia contabilă este o realitate foarte importantă, chiar dacă în anumite entități se ocupă de fapt de una singură sau doar de câteva activități din cele menționate, dar reprezentând activități de bază ale afacerii. Deci, profesia contabilă are o structură complexă, deaceia de multe ori se pune problema care este întregul și care este partea, și ce relație trebuie să existe între întregul profesiei și părțile acesteia. Fragmentarea excesivă a profesiei contabile pe activitățile sale componente, limitează dezvoltarea unei profesii solide la nivel național deoarece fiecare activitate încearcă să se prezinte ca profesie separată și nu ca parte a profesiei.

Valoarea profesiei contabile și a activităților desfășurate reies din rolurile acesteia:

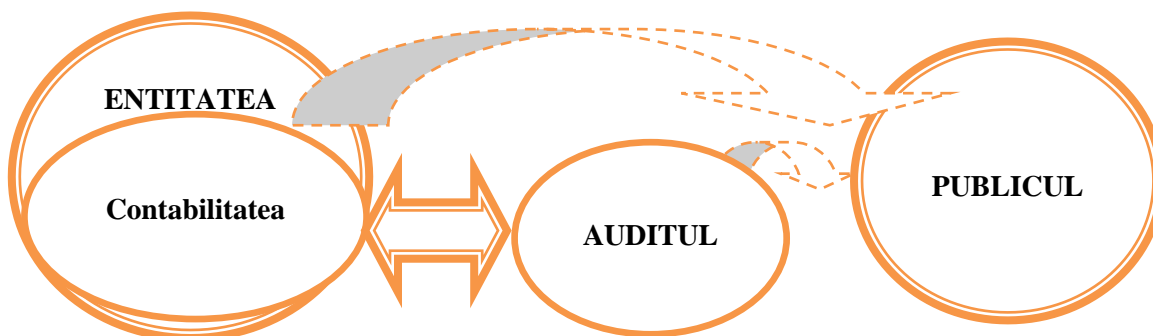
➤ *rolul social al profesiei contabile* – toate evenimentele din viața unei entități trec prin profesia contabilă, fiind implicați în toate domeniile economice. Ei activează în toate entitățile indiferent de mărime, în toate formele de proprietate: private și publice, în toate domeniile de activitate: industrie, comerț, prestări servicii; în mediul academic, în mass-medie, deci, de calitatea prestațiilor acestora efectele se răsfrâng asupra vieții sociale. Deci, atitudinea și comportamentul profesiei contabile în legătură cu serviciile prestate au influență asupra prosperității economice, a colectivității și a întregii țări. Utilizatorii de informații, guvernul și publicul, în sens larg, trebuie să aibă încredere în capacitatea acestora de a pune în funcțiune sisteme riguroase de gestiune și informare, capabile să asigure o gestiune financiară eficientă și de a oferi sfaturi utile asupra unui număr mare de probleme, asupra gestiunii afacerilor sau de ordin fiscal.

Este în interesul profesiei contabile la scara mondială să informeze utilizatorii serviciilor furnizate de către reprezentanții profesiei, că prestațiile acestora sunt de calitate și satisfac regulile de etică impuse de acest statut.

➤ *rolul profesiei contabile pentru dezvoltarea economiei* – nu există progres al civilizației fără dezvoltarea piețelor, iar piețele nu se pot dezvolta fără profesia contabilă. Deoarece economia se dezvoltă în funcție de costul capitalului, iar costul capitalului depinde de încrederea în informațiile financiare, adică depinde de calitatea muncii profesiei contabile. Profesia contabilă este caracteristică bunului mers al economiei la nivel național și global din următoarele puncte de vedere: fără ea nu se pot măsura activitățile economice; nu pot exista bugete naționale (deci nici impozite); nu poate exista încredere în tranzacțiile financiare și comerciale; nu se pot repartiza roadele activității. Realizarea creșterii economice și protejarea interesului public sunt obiective

comune ale instituțiilor de reglementare a domeniului contabilității și a organismelor profesionale de contabilitate.

➤ *rolul profesiei contabile pentru apărarea interesului public* – reprezentanții profesiei contabile, indiferent că elaborează (contabilii) sau auditează (auditorii) situațiile financiare sunt remunerați de către entitatea respectivă (ceva paradoxal), dar consumatorii finali ai informațiilor din situațiile financiare sunt utilizatorii-părți interesate, precum: proprietari, salariați, creditori, investitorii, bugetul, etc., care formează publicul și ale căror interese trebuie protejate.



**Figura 1. Interacțiunea profesiei contabile cu publicul**

Toți cei ce practică profesia contabilă au misiunea de a acționa peste tot în interes public, iar această misiune trebuie îndeplinită indiferent de locul în care își desfășoară activitatea: în afaceri, în instituții publice, în educație sau în practica liberă (auditul).

#### **Rolul Profesiei Contabile =Protejarea interesului public**

În RM, atât la nivel micro, dar și la nivel macro, contabilitatea și profesia contabilă sunt considerate ca avînd o importanță secundară, iar la nivel de entitate fiind stabilite pe rol de „cenușăreasă”. Or, tocmai contabilul este acea profesie care știe ce este într-o entitate/instituție, îi cunoaște viața acelei entități de la A la Z, devenind nu numai principalul consultant în mersul afacerii, ci și consilierul managerului ce are nevoie de un prieten de suflet pentru asigurarea vieții entității pe care o conduce. Mai ales acum cînd una din marile lecții ale crizei economice se referă tocmai la încrederea în situațiile financiare ale entităților și ale guvernelor, la creșterea rolului contabilității, ca factor de creștere economică, și deci, de bunăstare a societății. Fără încredere nu pot exista finanțări (credite), deci nici investiții, iar fără investiții nu există creștere economică, deci nici bunăstare. Deci, valoarea și recunoașterea profesiei depinde de ingredientul fundamental – încrederea, care se cîștigă greu și se poate pierde foarte repede. În plus, încrederea nu presupune măsuri tehnico-organizatorice, ci *o adevărată schimbare culturală* care să privească atât reglementatorii, reprezentanții profesiei contabile, cât și beneficiarii serviciilor.

Conform prevederilor punctului 100.1 „Introducere și principii fundamentale” ale Codului Etic al Profesioniștilor Contabili, *o caracteristică distinctă a profesiei contabile o constituie asumarea responsabilității de a acționa în interes public*. Așadar, responsabilitatea profesiei contabile nu constă exclusiv în satisfacerea nevoilor unui client sau ale unui angajator.

De regulă, referirile la interesul public sunt vagi și neoperaționale dacă nu avem în vedere specificația acestuia. Probabil că puține concepte sunt simultan atât de frecvent folosite și atât de ne-difinite, precum interesul public. Astfel, conform literaturii *interesul public reprezintă mulțimea deciziilor ce ar putea fi considerate ca fiind în interesul unei colectivități, luînd în considerare informațiile disponibile despre situația acesteia*.

În acest context, cităm fraza prezentată de Costel Istrate „contabilitatea nu-i doar pentru contabili”[3]. Astfel, apare întrebarea care este colectivitatea or, cine este „publicul” profesiei contabile și care sunt interesele sale?

„Publicul” profesiei contabile, include:

➤ utilizatorii situațiilor financiare, deci beneficiarii, consumatorii serviciilor contabile: proprietari, salariați, creditori, investitori, bugetul, etc.

- factorii de decizie asupra raportării financiare – persoanele responsabile de situațiile financiare precum consiliile de administrație, auditorii, etc.
- de asemenea în sens larg, și contribuabilii, care în calitate de cetățeni sunt afectați de deciziile fiscale ale autorităților privind colectarea și distribuirea resurselor publice.

Deci, publicul profesiei contabile cuprinde toți membrii societății, deoarece toate nivelele societății sunt afectate fie direct, fie indirect de activitățile și responsabilitățile profesiei contabile. Publicul profesiei contabile include toate persoanele și grupurile, deoarece responsabilitățile profesiei contabile influențează fiecare aspect al societății: consumatori, furnizori și contribuabili. Responsabilitățile profesiei contabile sunt proiectate să protejeze anumite „interese” ale publicului. Aceste interese includ: „sănătatea” raportării financiare, comparabilitatea informațiilor financiare, prudența fiscală, contribuțiile aduse de contabili la guvernarea corporativă, etc.

Acest public dă încredere în obiectivitatea și integritatea reprezentanților profesiei contabile pentru buna funcționare a economiei. Această încredere acordată de public impune profesiei contabile o responsabilitate privind de interesul general. Interesul general semnifică satisfacția colectivă a persoanelor, entităților și instituțiilor pentru care lucrează profesia contabilă. Păstrarea acestui statut privilegiat al profesiei contabile presupune oferirea de servicii care să justifice încrederea publicului.

În viața reală există multe situații în care un grup poate câștiga doar dacă celălalt pierde – cel puțin pe termen scurt. În astfel de caz, orice decizie ar fi luată, unele interese de grup ar fi favorizate, iar unele dezavantajate.

Interesele publicului profesiei contabile sunt puse în evidență dacă sunt stabilite responsabilitățile profesiei contabile față de societate:

- ✓ furnizarea unor rapoarte financiare solide tuturor utilizatorilor – părți interesate care sunt afectați direct sau indirect de raportare;
- ✓ facilitarea comparabilității raportării financiare la nivel național, dar și internațional;
- ✓ impunerea aplicării unor standarde înalte de comportament etic și raționament profesional de către profesia contabilă;
- ✓ stabilirea unor măsuri de educație și de ce nu a unor calificări în cadrul profesiei contabile;
- ✓ furnizarea cunoștințelor și raționamentelor angajaților profesiei contabile pentru a contribui la o guvernare corporativă solidă.

Publicul contează pe profesia contabilă pentru o contabilitate și raportare financiară corectă, pentru un management financiar eficient și sfaturi competente referitoare la o varietate de întrebări ce țin de afacere și impozite.

Obținerea adevărului contabil stabilește în egală măsură, serioase elemente de profesionalism. Din considerațiile expuse, „miezul” profesiei contabile îl constituie personalitatea ce o exercită, prin disciplinitatea impusă de o profesie liberă și liberală, deschisă permanent spre nou, spre lume, spre ceea ce reprezintă realitatea în mișcare. Calitatea vine evident din cunoștințe, dar și din pasiunea cu care se efectuează. Operăm cu limbajul universal al cifrelor, care au relevanță doar când știm să le acumulăm, să le sintetizăm și să le comunicăm. Este o satisfacție să utilizezi acest limbaj pentru a-l transforma în idei, argumente, soluții menite să asigure succes în afaceri.

Deci, obiectivul profesiei contabile constă în satisfacerea exigențelor publicului, iar acestea impun mai multe cerințe și anume:

- credibilitatea – publicul are nevoie de informații credibile;
- profesionalism – profesia contabilă are nevoie de persoane recunoscute de angajatori, clienți și terți ca profesioniști în domeniu;
- calitatea serviciilor – toate serviciile furnizate de profesia contabilă trebuie să satisfacă criteriile precise de apreciere (educație) și standardele de calitate;
- încredere – utilizatorii serviciilor profesiei contabile trebuie să fie asigurați că aceste servicii sunt suordonate unui ansamblu de reguli de etică profesională.

Profesia contabilă, în țara noastră, precum și în alte țări, este o profesie reglementată tocmai pentru faptul că serviciile contabile sunt servicii de interes public. Reglementarea trebuie să fie de calitate pentru a răspunde interesului public, deci să fie: transparentă, nediscriminatorie, precisă, implementată just și consecvent și supusă unei examinări periodice. Deși profesia contabilă se deosebește de alte profesii prin asumarea responsabilității față de public, preocupările reglementatorilor, intenționat sau nu neglijează factorul uman, atunci când se abordează aspectele legate de contabilitate și alte activități pentru realizarea cărora sunt necesare cunoștințe în domeniul contabilității. În acest context nu se poate spune că Profesia Contabilă prin proiectul noii Legi a Contabilității ar aduce valoare adăugată profesiei, cerințele fiind stabilite în figura 2.



**Figura 2. Cerințele stabilite de Legea contabilității pentru funcția de contabil-șef**

Trebuie menționat că ne îngrijorează impactul negativ al noilor reglementări asupra calității serviciilor contabile. Având în vedere cele expuse, e posibil să asistăm și la o discredibilizare a profesiei contabile, ce poate să aducă prejudicii interesului public. În acest context considerăm necesar impunerea nu doar pentru entitățile de interes public, dar și pentru entitățile mari a cerinței cu următorul conținut: *să dețină studii superioare contabile sau economice cu un stagiu minim de 5 ani ori calificare în domeniu* (care la moment în RM lipsește dar ar putea fi inițiată anume prin această reglementare). Efectul unei reglementări bine elaborate va consta în furnizarea asigurării potrivit căreia natura și calitatea serviciilor contabile răspund atât nevoilor beneficiarilor, cât și nevoilor economiei în general.

O provocare pentru profesia contabilă din RM o reprezintă modificarea frecventă a actelor normative. Până în prezent această tendință era îndeosebi pentru domeniul fiscal, unde pe lângă Codul Fiscal sunt emise hotărâri, scrisori și modificări de acte normative, astăzi asistăm și la domeniul de reglementare contabil propriu-zis. Vom aminti principalele reglementări în domeniul contabil: Legea contabilității – 1995, SNC și plan de conturi „peste noapte” – 1998, Legea Contabilității – 2007, SNC și plan general de conturi - 2014, Legea contabilității – 2017, ... modificări și înlocuiri de SNC și plan de conturi (2018)? În aceste condiții profesia contabilă este impusă să facă față contra cronometru modificărilor de reglementări, fiind extrem de greu să te descurci prin urmărirea, studierea, înțelegerea și aplicarea acestora aplicând raționamentul profesional.

Dacă se dorește ca profesia contabilă să devină de top în economia și societatea RM e necesar să ne bazăm pe termenii-cheie stabiliți de misiunea profesiei:

UNITATEA profesiei contabile – presupune unitatea membrilor organismului profesional și unitatea tuturor reprezentanților profesiei contabile indiferent de statut;

UNICITATEA profesiei contabile – este prezentată de caracterul unic, diferit al profesiei contabile ce se deosebește de celelalte profesii prin asumarea responsabilității față de public, rolul profesionistului contabil = satisfacerea interesului public.

Reprezentanții profesiei contabile trebuie să se asocieze pentru a satisface mai bine interesul public.

Ne pasă și ne dorim locul de drept în societate pentru profesia contabilă. Evocând pasiunea în exercitarea profesiei contabile, considerăm că misiunea se cere subordonată conceptului de interes public. Iar în acest context, pentru desfășurarea activității la standardele înaintate e necesar să ne bazăm pe:

- educație pe parcursul duratei de viață în cadrul profesiei;
- etică – asigurarea în procesul activității a conduitei ireproșabile;
- calitatea lucrărilor – pentru asigurarea furnizării de servicii eficiente clienților.

Îndeplinirea misiunii de asumare a responsabilității față de public de către profesia contabilă stabilește față de reprezentanții acesteia următoarele [7, p.10]:

- să fie conștienți de rolul pe care profesia contabilă îl are pentru dezvoltarea economiei naționale și mondiale și pentru apărarea interesului public;
- să fie convinși de rolul social pe care îl au la nivelul entității, cât și la cel național;
- să înțeleagă munca lor și profesia contabilă în ansamblu nu pot fi recunoscute și apreciate decât dacă satisfac fundamentele profesiei: educație, etică, calitate;
- să cunoască modul de organizare a profesiei contabile.

**Concluzii.** Dincolo de orice îndoieli, contabilitatea în general, dar și profesia contabilă în particular, a disciplinat viața economică, cultivând sentimentul încrederii în afaceri.

Într- lume a modificărilor în timp relativ scurt, contabilitatea – ca limbaj al afacerilor – trebuie să se adapteze cerințelor în continuă schimbare. Deciziile financiare care se bazează direct sau indirect pe acuratețea și relevanța informațiilor prezentate de contabilitate sunt luate zilnic. Dacă aceste informații sunt neconforme cu evenimentele economice pe baza cărora au fost generate sau sunt greșit înțelese, rezultatul deciziilor va fi departe de cel așteptat. Rezolvarea acestei paradigme constituie preocuparea esențială a profesiei contabile. Iar de asigurarea interesului public al profesiei contabile e necesar să se ocupe reprezentanții profesiei dar și instituțiile de reglementare în domeniu. După cum am menționat, semnul distinctiv al profesiei contabile îl constituie asumarea responsabilității de a acționa permanent, sistematic și calificat în slujba interesului public.

Ne place sau nu, lumea de ieri, de astăzi și de mâine, nu a putut, nu poate și nu va putea exista fără Profesia Contabilă (evident că și reciproca este la fel de valabilă).

### Bibliografie

1. *Codul etic al profesioniștilor contabili*, ediția 2010, Federația Internațională a contabililor. Editura IRESCON, ISBN 978-1-60815-061-8
2. GRIGOROI, L., ȘELARU, M. *Valorile și provocările profesiei contabile*. În: Conferința Științifică Internațională “Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor” (4 aprilie 2012), Chișinău, p. 244-249
3. ISTRATE, Costel. *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili*. București, 2009
4. HOROMNEA, Emil. *Fundamentele științifice ale contabilității. Doctrină. Concepte. Lexicon*. Iași, 2010, pag. 348
5. Legea contabilității RM nr. 113-XVI din 27.04.2007.  
<http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=351443&lang=1>
6. Proiectul Legi contabilității RM, [http://www.mf.gov.md/proiect\\_lege\\_contabilitate](http://www.mf.gov.md/proiect_lege_contabilitate)
7. TOMA, Marin, POTDEVIN, Jacques. *Elemente de doctrină și deontologie a profesiei contabile*. București, 2008



## PROFESIA CONTABILĂ: PROVOCĂRI ȘI DEZVOLTĂRI ACCOUNTING PROFESSION : DEVELOPMENTS AND CHALLENGES

*CEBOTARI Anna, drd, ASEM, [annalungu@cartier.md](mailto:annalungu@cartier.md)*

**Rezumat.** *Profesia este o îndeletnicire cu caracter permanent, ce include activități specifice, exercitate cu regularitate în baza unei calificări corespunzătoare. Profesia implică anumite abilități și cunoștințe ce denotă pregătirea unei persoane. Formarea unei profesii decurge prin anumite etape caracterizate de o gândire empirică, muncă asiduă, talent – care îmbinate dau naștere concepțiilor, deprinderilor tehnice, abilităților, formarea metodelor de lucru, etc.*

**Abstract.** *The profession is an occupation permanently, including specific activities, exercised regularly on the basis appropriate qualification. Teaching involves certain abilities and knowledge that denote the preparation of a person. Forming of a profession proceeds through the certain steps characterized by empirical thought, hard work, talent - which combined give rise to conceptions, technical skills, abilities, forming working methods, etc.*

**Cuvinte-cheie:** profesie, formare profesională, contabilitate, activitate profesională, veniturile personalului, personal, standarde de contabilitate

**JEL: M 41**

**Introducere.** Profesia contabilă își are începutul ei de la primele evidențe contabile datate din perioada sumerienilor, odată cu apariția scrisului, circa 3000 de ani î. Hr. Profesia contabilă reprezintă totalitatea activităților ce presupune cunoștințe în domeniul contabilității, specialiștii care exercită aceste activități precum și organele profesionale ce le aparțin. Până în prezent, istoria contabilității a înregistrat o serie de schimbări provocate de sistemul politic, factorul uman, condițiile mediului, ș.a.

Astăzi, prin prisma globalizării, contabilitatea trece printr-o serie de modificări, astfel încât să fie creat un sistem de evidență internațional. Primii care se ciocnesc de problemele de transformare a evidenței contabile sunt cei care au îmbrățișat această profesie. Obișnuiți cu instabilitatea, contabilii din RM, își testează zilnic „sistemul nervos” la rezistență. Consider că succesul unui domeniu de activitate, dar mai ales al contabilității, îl reprezintă stabilitatea la nivel juridic, social, economic, politic.

În activitatea economică, contabilitatea rămâne a fi instrumentul de bază privind furnizarea informației utilizată de conducerea entității în luarea deciziilor manageriale. Transformările înregistrate în ultimele decenii în țara noastră, atrag după sine schimbări cu influență asupra profesiei contabile. Astăzi, contabilul nu mai este un lucrător ce înregistrează operațiunile economice. Contabilul modern trebuie să dea dovadă de gândire analitică, de logică, educație, etică, calitatea serviciilor în rezolvarea problemelor, planificarea activităților, orientare acțiunilor, evaluare, control, luarea deciziilor.

De cele mai dese ori mediul în care trăim și activăm influențează direct modul nostru de viață din care face parte și profesia. Contabilii sunt persoane de cele mai dese ori foarte ocupate, atrăgând cea mai mare parte din atenție profesiei. Profesia contabilă este până la urmă o alegere de loc ușoară din simplu motiv că familia este pusă în plan secund acordând cea mai mare parte a timpului activității. În RM este cu atât mai complicată având în vedere instabilitatea cu care ne confruntăm, schimbând regulile jocului în timpul jocului. Legislația țării noastre spre deosebire de țările dezvoltate economic, a trecut și continuie să treacă prin atâtea experimente încât cei care profesează în domeniul contabil pot spune cu siguranță că au acumulat experiențe greu de imaginat pentru contabilii din țările stabil politic, economic, social, etc.

**Conținutul de bază.** În RM, etica profesională a contabililor este determinată de Codul privind conduita profesională a auditorilor și contabililor din Republica Moldova (Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 29-30 din 15.03.2001), conform căruia sunt determinate caracteristicile profesiei de contabil și anume: posedarea unor cunoștințe relevante, dobândite în procesul de studii

și instruire continuă profesională; respectarea de către contabili a Codului privind conduita profesională, inclusiv menținerea la un nivel curent a modului unic de abordare obiectivă a îndeplinirii obligațiilor sale; acceptarea unor obligații față de societate în ansamblu (prin introducerea unor restricții la atribuirea unei calificări sau la utilizarea unui titlu). Codul menționat stabilește norme de conduită profesională unice în scopul asigurării celei mai înalte performanțe a activității desfășurate și menținerii încrederii publicului în profesia de contabil. Codul a fost elaborat ținând cont de interesele publice și așteptările utilizatorilor în ceea ce privește normele de conduită profesională a auditorilor și contabililor.

Raționamentul contabilului este una din calitățile ce trebuie să stea la baza acestei profesii. Contabilitatea trebuie privită ca instrument ce furnizează informații corecte. Totuși de cele mai dese ori se pune la îndoială credibilitatea informației mai ales în contextul situației economice din țara noastră. O greșeală gravă a contabilului este confundarea profesiei de contabil cu cea de lucrător al sistemului fiscal, ceea ce duce la subordonarea contabilității fiscalității, fapt ce știrbește din raționamentul profesiei. Contabilitatea nu trebuie subordonată, contabilitatea trebuie să dețină libertatea în gândire. Probabil problema subordonării are la bază mai multe motive, dintre care – instabilitatea legislației fiscale, frica față de organele de control (care de cele mai multe ori au o atitudine îndoielnică față de subiectul economic).

Contabilitatea nu trebuie privită ca un instrument ce satisface interesele bugetului, dar ca un domeniu bazat pe principii proprii, standarde elaborate de specialiști calificați, metode de evidență specifice ce nu se supun fiscalității, dar care răspund provocărilor mediului de afaceri.

Am menționat anterior precum că este foarte importantă calitatea serviciilor specialistului contabil. Contabilul trebuie să aplice raționamentul contabil în luarea deciziilor, astfel încât informațiile prezentate să fie demne de încredere. Însă, dese ori apar situații care nu au mai fost înregistrate în practică, blocând într-un fel activitatea contabilului. În asemenea cazuri este important să analizăm situația punând în aplicare logica și raționamentul contabil fără a ne lăsa influențați din exterior. Desigur că vor fi situații când ni se va spune că suntem de fapt o frână în activitatea companiei, dar nu e cazul să pierdem curajul și să ne abatem de la principiile de bază precum prevalarea economicului asupra juridicului, veridicitatea informațiilor, corectitudinea înregistrărilor economice.

Vreau să atrag atenția că una din cele mai grave probleme cu care se confruntă contabilul din țara noastră este faptul că legislația nu este adaptată cerințelor efective ale activității economice. Aceasta se simte în practică prin faptul că în literatura de specialitate dar și în legislație se prezintă totul foarte simplu, prin exemple clare și foarte ușoare, însă când apare momentul aplicării celor citite în practică apare și marea dilemă în înregistrarea corectă a faptelor economice. Pe de o parte contabilul trebuie să respecte normele și legislația în vigoare așa încât să nu permită înregistrarea eronată a operațiunilor economice, pe de altă parte operațiunile economice ce trebuie înregistrate au un specific aparte.

O provocare pentru contabilii din RM reprezintă implementarea noilor standarde de contabilitate. Vestea că standardele vechi se vor înlocui cu altele adaptate la cele internaționale a venit ca un trăsnet, plus la toate, tot în această perioadă, a mai parvenit și o noua modificare a planului de conturi contabile. Pentru a face cunoștință și a înțelege toate transformările este nevoie de timp. Până la urmă nu suntem roboți să însușim în timp record modificări ce pot afecta prezentarea informației utilizatorilor atât interni cât și externi. Totodată orice transformări implică și cheltuieli de modificare a programelor de evidență, dar și de instruire a contabilului, care actualmente sunt costisitoare, mai ales pentru firmele mici și mijlocii.

O problema de care m-am ciocnit și mă afectează în mod direct în activitatea de cercetare, în partea ce ține de adaptarea standardelor naționale de contabilitate la cele internaționale, este faptul că pentru capitolul veniturile angajaților nu a fost adoptat un standard aparte. Contabilitatea avantajelor personalului este un sector al evidenței contabile care ocupă un loc însemnat în volumul total de lucru al contabilității și necesită o abordare specială, datorită complexității metodologiei de calcul și de evidență. Necesitatea aprofundării studiului acestei teme reiese din legătura directă dintre modul de calculare a salariilor, reflectarea acestora în contabilitate, corectitudinea întocmirii

dărilor de seamă. Totodată, datorită schimbărilor profunde observate în ultima perioadă în RM, cu privire la dezvoltarea managementului resurselor umane, apare necesitatea introducerii pîrghiilor necesare ce vor servi drept fundament pentru elaborarea politicilor salariale. Cu alte cuvinte, politicile salariale întrunesc în sine ansamblul tuturor deciziilor direcționale pe care orice entitate și le propune în domeniul salarizării, și nu numai, dar și mijloacele necesare pentru atingerea acestor obiective.

Contabilitatea veniturilor angajaților, atît la nivel academic cît și în cel practic a fost întotdeauna și a rămas pînă în zilele noastre o temă extrem de controversată - și să nu uităm că contabilitatea este domeniul și instrumentul de cunoaștere a realității economice. Reieșind din cele relatate, pentru a putea analiza situația reală a veniturilor angajaților, trebuie să organizăm, de fapt, evidența contabilă a decontărilor cu personalul – obiectiv, real, sincer. Standardul care recomandă modul de contabilizare și prezentare de către angajatori a beneficiilor angajaților, la nivel internațional, este IAS 19, „Beneficiile angajaților”, menționez că la nivel național recomandările cu privire la organizarea contabilității beneficiilor personalului sunt prezentate în SNC „Capitalului propriu și datoriile”. De necrezut, dar unei asemenea teme vaste, încă cu multe semne de întrebare care trebuie rezolvate, i s-a acordat doar cîteva paragrafe într-un standard ce întrunește capitole extrem de importante în contabilitate. Paradox, dar ceea ce ne vizează pe fiecare în parte stă ascuns undeva în umbră. Implementarea unui standard aparte în Republica Moldova, ce ar viza beneficiile angajaților, este destul de necesară, pentru care s-ar propune experiența statelor care deja l-au implementat, de exemplu România, încă din anul 2000.

În practica țării noastre noțiunea de *venituri ale angajaților* a fost cunoscută după inițierea unor transformări socio-economice profunde, legate de internaționalizarea sistemului de relații dintre angajat și angajator. Ca rezultat, în situațiile financiare ale entității sunt prezentate informații detaliate privind indicatorii aferenți calculului, achitării beneficiilor angajaților, reținerile din aceste beneficii, precum și conformitatea entității privind respectarea legislației muncii în vigoare, respectarea normelor de evidență contabilă, dar și corectitudinea reflectării operațiunilor economice în situațiile financiare. Pe lîngă cele enumerate, va fi clară politica entității față de angajații săi.

Sunt de părerea că dezvăluirea informației privind beneficiile angajaților în conformitate cu IAS 19, trebuie să conțină:

- regulamentul de formare a informației privind beneficiile angajaților, în contabilitatea angajatorului, persoană juridică conform legislației RM,
- formele a informației în anexe și în note explicative aferente situațiilor financiare.

În registrele contabile analitice, informația privind beneficiile angajaților, trebuie prezentată detaliat pe forme de remunerare, incluzînd plățile, veniturile personalului, furnizate de entitate angajaților săi. Astfel, informația trebuie prezentată detaliat după forme, tipuri și structura de plată a salariului, primelor, concediilor de boală plătite, concediilor de odihnă, asigurarea medicală a personalului, alte remunerații monetare sau nemonetare. Anexa la situația financiară trebuie întocmită axîndune pe principiul periodicității plăților divizînd aceste plăți în beneficii curente și beneficii pe termen lung. Tabelul aferent beneficiilor pe termen scurt va conține informații privind structura și formele de remunerații, plățile sociale aferente concediilor de boală plătite, concediul ordinar de odihnă, asigurarea medicală a personalului, beneficiile pe termen scurt ale angajaților sub formă nemonetară.

**Tabelul 1. - Dezvăluirea informației în situații în conformitate cu IAS aferente beneficiilor pe termen scurt ale angajaților**

IAS	Cerințele IAS privind dezvăluirea informației aferente beneficiilor angajaților	Tabele propuse ce permit dezvăluirea informației după IAS
<i>BENEFICII PE TERMEN SCURT ALE ANGAJAȚILOR</i>		
IAS 19	Entitatea prezintă informații privind cheltuieli legate de beneficiile curente ale angajaților	În anexă este necesar de a evidenția o secțiune ce va dezvălui informația privind cheltuielile legate de beneficiile curente ale angajaților
IAS 19	Salariul, primele, concediul de odihnă	Tabelul - „Beneficii curente privind salariile, primele, concediile de odihnă”
IAS 19	Plăți aferente concediilor de boală, prestații de	Tabelul - „Plăți aferente asigurările sociale”

<b>IAS</b>	<b>Cerințele IAS privind dezvăluirea informației aferente beneficiilor angajaților</b>	<b>Tabele propuse ce permit dezvăluirea informației după IAS</b>
	asigurări sociale.	
IAS 19	Asigurarea medicală a personalului	Tabelul - „Asigurarea medicală a personalului”
IAS 19	Alte beneficii curente sub formă nemonetară	Tabelul - „Beneficii curente nemonetare”
IAS 26	IAS cere dezvăluirea informației privind beneficiile aferente personalului cheie de conducere	Tabelul - „Beneficiile personalului cheie de conducere”

*Sursa : elaborat de autor*

După cum am prezentat în tabelul de mai sus, menționăm că în notele informative și în anexele la situațiile financiare trebuie să prezentăm informația aferentă beneficiilor pe termen scurt ale angajaților incluzând toate tipurile de remunerații care sunt datorate, în totalitate, în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul în cauză.

În Bilanțul entității, beneficiile pe termen scurt ale angajaților (indemnizații, salarii și contribuții la asigurările sociale, concediul de odihnă anual plătit și concediul medical plătit, participări la profit și prime de plătit în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul în cauză) sunt recunoscute ca datorie, după deducerea oricărei valori deja plătite, atunci când angajatul a prestat un serviciu către entitate în timpul unei perioade de gestiune. Cu toate acestea menționăm că dacă valoarea deja plătită depășește valoarea neactualizată a beneficiilor, entitatea trebuie să recunoască acel exces ca activ în măsura în care plata anticipată va conduce, de exemplu, la o reducere a plăților viitoare sau la o rambursare de numerar.

Calculul datoriilor față de angajați se reflectă la cheltuielile perioadei sau pot fi reflectate în costul produselor fabricate, serviciilor prestate, lucrărilor executate. Valoarea beneficiilor pe termen scurt ale angajaților nu trebuie actualizată, deoarece nu se atribuie la mai multe perioade de gestiune.

În partea ce ține de beneficiile pe termen lung ale angajaților, informația aferentă acestora trebuie dezvăluită în note aparte și care trebuie să conțină: calculul datoriilor pe termen lung ale angajaților, fondul privat de pensie aferente beneficiilor postangajare, absențe remunerate pe termen lung, precum concediile pentru vechime în serviciu sau concediile sabatice; jubilee sau alte beneficii legate de vechimea în serviciu precum și indemnizații pentru invaliditate pe termen lung și compensații pentru încetarea contractului de muncă (tabelul 2).

**Tabelul 2. - Dezvăluirea informației în situațiile financiare în conformitate cu IAS aferente beneficiilor pe termen lung ale angajaților**

<b>IAS</b>	<b>Cerințele IAS privind dezvăluirea informației aferente beneficiilor angajaților</b>	<b>Tabele propuse ce permit dezvăluirea informației după IAS</b>
<i>BENEFICII PE TERMEN LUNG ALE ANGAJAȚILOR</i>		
IAS 19	Entitatea prezintă informații privind cheltuieli legate de beneficiile pe termen lung ale angajaților	În anexă este necesar de a evidenția o secțiune ce va dezvălui informația privind cheltuielile legate de beneficiile pe termen lung ale angajaților
IAS 19	Plăți aferente beneficiilor postangajare	Tabelul - „Beneficii postangajare”
IAS 19	Plăți aferente asigurărilor de viață postangajare și asistenței medicale postangajare	Tabelul - „Asigurările de viață postangajare și asistența medicală postangajare”
IAS 19	Plățile aferente compensațiilor sub forma participațiilor la capitalurile proprii	Tabelul - „Compensațiile sub forma participațiilor la capitalurile proprii”
IAS 19	Alte beneficii pe termen lung ale angajaților	Tabelul - „Alte beneficii pe termen lung ale angajaților”
IAS 26	IAS cere dezvăluirea informației privind beneficiile aferente personalului cheie de conducere	Tabelul - „Beneficiile personalului cheie de conducere”

*Sursa : elaborat de autor*

O astfel de dezvăluire detaliată a indicatorilor aferenți beneficiilor angajaților va duce la creșterea încrederii utilizatorilor de informație, atât cei interni cât și cei externi. Totodată, ne va permite dezvăluirea informației în conformitate cu IAS, care prevede necesitatea prezentării oricărui

element al evidenței contabile. Entitatea va întocmi o politică de contabilitate care va corespunde reglementărilor contabile, aprobând formele de prezentare a notelor explicative, a anexelor situațiilor financiare și a registrelor analitice, în care va fi necesar de a prezenta toate formele de remunerare, plăți și alte beneficii ale angajaților, datorate de angajator în schimbul muncii prestate de angajat.

**Concluzie.** Orice profesie necesită cunoștințe și abilități specifice. Profesionistul contabil este acela care trebuie să ofere soluții pentru ca mediul de afaceri să se poată dezvolta. Contabilul trebuie să fie atent la schimbările care intervin în mediul de afaceri, pentru a se putea adapta nevoilor și cerințelor clienților. Totodată este important să fie la curent cu legislația în vigoare pentru a prezenta informații corecte utilizatorilor interni și externi pentru a da posibilitatea efectuării analizelor economice de rigoare ca într-un final să fie stabilită cu precizie poziția entității pe piața economico-financiară. Instabilitatea din țara noastră ne îndeamnă să fim foarte riguroși la alegerea unei sau altei metode de determinare a indicatorilor economici, din acest motiv contabilul trebuie să aibă ca obiective prioritare – dezvoltarea continuă a profesionalismului contabil, acumularea de cunoștințe calitative, creșterea pe plan profesional. Suntem în perioada când informația reprezintă un puternic instrument de dirijare a activității companiei, de aici pornește ideea respectării principiilor contabile înaintate de standardele de contabilitate, astfel încât riscul ca informațiile prezentate în partea ce ține de activitatea economico-financiară a companiei să conțină erori să fie egal cu zero.

Consider oportun de a fi prezentate informațiile cu semnificație sporită. Personalul reprezintă un capitol important în activitatea economico-financiară a entităților care atrage după sine cheltuieli semnificative. De aici rezultă că este necesar de a atrage atenția asupra acestei probleme astfel încât să nu denaturăm informațiile din situațiile financiare. Contabilul trebuie să posede cunoștințe aprofundate și să poată atribui cu exactitate datoriile față de personal fie la cheltuieli fie la costuri în sumă calculată corect cu respectarea legislației în vigoare. Atâta timp cât vom contribui onest într-un domeniu, prin activități de creștere profesională calitativă, vom avea oportunitatea de a aduce și implimenta schimbări ce vor favoriza dezvoltarea acestui domeniu.

#### **Bibliografie**

1. IAS 19 „Beneficiile angajaților”, în: Monitorul Oficial al RM, nr. 237-240 din 31.12.2008.
2. S.N.C. „Capital propriu și datorii”, în Monitorul Oficial al RM, nr. 233-237 din 22.10.2013.
3. Codul privind conduita profesională a auditorilor și contabililor din Republica Moldova, în Monitorul Oficial al RM nr. 29-30 din 15.03.2001
4. GRIGOROI L. ș.a. Contabilitatea întreprinderii. Chișinău: Editura Cartier, 2017. 632 p.
5. АВЕРЧЕВ И.В. МСФО.1000 примеров применения, Москва, Издательство: Рид Групп, 2011, 992 p.



**CONTABILITATEA MĂRFURILOR ȘI PREPARATELOR  
DE ALIMENTAȚIE PUBLICĂ  
ACCOUNTING OF GOODS AND PREPARATIONS FOR FOOD SERVICES**

*HAREA Ruslan, dr., conf. univ., ASEM, [harea\\_ruslan@yahoo.com](mailto:harea_ruslan@yahoo.com)*

**Rezumat.** Această publicație se referă la particularitățile de contabilitate a operațiunilor specifice cu formare de prețuri la mărfuri și preparate în alimentația publică. Acest articol prezintă formulele de preț la produse în alimentația publică în cadrul relațiilor comerciale și exemple concrete cu privire la vânzări de mărfuri și produse în domeniul menționat.

**Abstract.** This paper is concerned to peculiarities of accounting of specific operations with goods and prices formation in food industry and restaurants business. This article presents the training models of the price formulas catering to their stock transactions and concrete examples on good's sales offered services in mentioned domain.

**Keywords:** accounting, catering, dishes catering, price, merchandise, trade margins.

**JEL:** M41.

Entitățile din domeniul alimentației publice utilizează *prețul de vânzare cu amănuntul plus TVA* atât pentru evidenta mărfurilor procurate, cât și pentru evidenta materiei prime, semifabricatelor și bucatelor proprii. Prețul de vânzare al mărfurilor și bucatelor se stabilește la fel ca și în celelalte entități de comerț la stocurile destinate vânzării, doar că unitățile de alimentație publică pot aplica un adaos comercial suplimentar la prețul de vânzare a acestora. Structura prețului de vânzare în alimentația publică se prezintă în figura 1. Adaosul comercial depinde de organizarea structurală a întreprinderii și de aceea există:

- un *adaos comercial pentru mărfuri*, care este aplicat la mărfurile procurate care se consumă fără a fi supuse prelucrării sau se vor utiliza drept materie primă pentru prepararea bucatelor ulterioare;

- un alt *adaos comercial aplicat la preparatele* din activitatea proprie, destinat acoperirii cheltuielilor de preparare a acestor bucate.

**Exemplu:** Unitatea de alimentație publică a procurat:

- mărfuri, la preț de achiziție – 30 000 lei (10 000 unități la preț de 3 lei/unitate);
- adaos comercial la mărfuri – 30%;
- adaosul alimentației publice – 10%;
- TVA – 20%.

Suma adaosului comercial aplicat la mărfuri: **9 000 lei** = 30 000 lei × 30% : 100%.

Suma adaosului alimentației publice: **3 900 lei** = (30 000 lei + 9 000 lei) × 10% : 100%.

Suma produselor la preț de vânzare: **42 900 lei** = 30 000 lei + 9 000 lei + 3 900 lei.

Prețul de vânzare a produsului: **4,29 lei** = 42 900 lei : 10 000 unități.

În situația menționată propunem să se aplice un adaos comercial mixat din ambele cote aplicate la această entitate și se va calcula un adaos comercial unic, care poate fi stabilit după următoarea relație:

$$v = a + b + 0,01(a \times b),$$

unde,

**v** – cota adaosului comercial comun;

**a** – cota adaosului aplicat la mărfuri,

**b** – cota adaosului aplicat de alimentația publică.

În așa fel, cota mixată a adaosului aplicat de unitatea de alimentație publică constituie **43%** (30% + 10% + 0,01(30% × 10%)).

Suma adaosului aplicat reprezintă: **12 900 lei** = 30 000 lei × 43% : 100%.

Suma mărfurilor la preț de vânzare: **42 900 lei** = 30 000 lei + 12 900 lei.

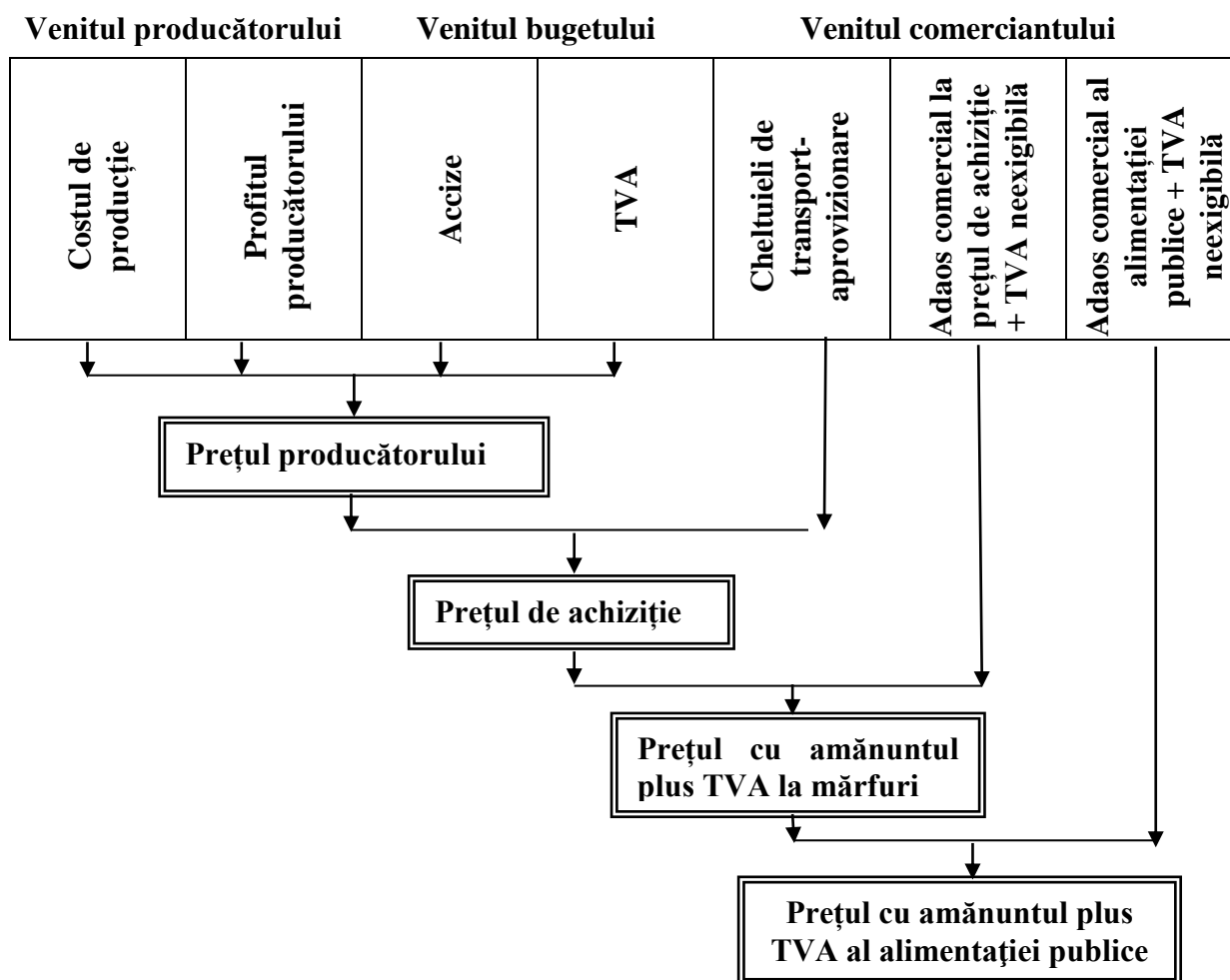
Prețul de vânzare a fiecărui produs: **4,29 lei** = 42 900 lei : 10 000 unități.

În alimentația publică, modul de calculare a prețului la bucatele preparate se mai numește și *Calculație a prețului* care se realizează pentru un tip de bucate, o porție, un kg etc. Calcularea prețurilor la bucate în alimentația publică este normată reieșind din consumul de materie primă pentru prepararea bucatelor fixat conform „*Rețetarului bucatelor și articolelor de culinare pentru întreprinderile de alimentație publică*”. Rețetarul menționat reglementează normele de consum a materiei prime conform masei brute în grame; deșeurile în urma prelucrării primare (reci) a materiei prime în procente la normele brute; normele de consum după cantitatea netă (a semifabricatelor); pierderile la prelucrarea termică în procente față de cantitatea netă și a semifabricatelor; cantitatea normativă a bucatelor preparate; cantitatea produselor în grame pe fiecare tip în parte. Odată cu aceasta, rețetarul prevede consumul de mirodenii, sare și verdeață la un anumit tip de bucate preparate. Normele de consum a produselor sunt indicate în rețetar pentru materia primă categorie standard: carnea de pasăre – fără măruntaie, produsele secundare – congelate, carnea de porc – în stare proaspătă, cartofii – cu deșeuri la prelucrarea la rece etc. În cazul când, la pregătirea bucatelor se utilizează materie primă de alte standarde, atunci normele de consum se majorează sau se micșorează și consumul de materie primă se stabilește conform tabelelor de consum a materiei prime, semifabricatelor și produselor din anexa rețetarului. Cu toate acestea, rețetarul nu dispune de toate tipurile de bucate și unitatea de alimentație publică este în drept să elaboreze rețete autentice pentru mâncăruri originale, ceea ce se documentează prin „*Fișa de consum a materiei prime la bucatele preparate*”.

La calcularea prețului bucatelor și a mărfurilor în alimentația publică se utilizează „*Fișa de calculație*”. În această *Fișă* sunt prevăzute câteva coloane, unde se calculează prețul de vânzare de fiecare dată când se modifică componentele setului de materii prime și a prețurilor la produse și materii prime. Odată cu aceasta, fișa de calculație servește pentru stabilirea cantității și valorii totale a produselor și materiei prime consumate pentru prepararea bucatelor în scopul înregistrării costului acestora și reflectării ieșirilor din stoc.

Calculul prețului de vânzare la bucate și mărfuri în unitățile de alimentație publică pentru care se stabilește o limită de adaos comercial (de către patron, de legislație sau organizația ierarhic superioară) se face în baza calculației conform fișei. În condițiile actuale, criteriul de bază în aprecierea prețului la oricare tip de mărfuri, produse finite sau servicii se bazează pe nivelul cererii și ofertei la produse similare. Calculul prețului de vânzare a bucatelor se va realiza mai adecvat reieșind din condițiile concrete de activitate: concurența existentă, capacitatea de cumpărare a consumatorilor potențiali etc. În așa fel, se stabilește prețul în țările din Europa și chiar de către multe entități din Republica Moldova. Astfel, prețurile la produse sunt relativ stabile, ceea ce facilitează memorizarea listei de prețuri de către chelneri, bucătari, casieri și alte categorii de personal, permite evitarea întocmirii repetate a fișelor de calculație, reducând astfel munca serviciului contabil. În mod normal, la calcularea prețului de vânzare se iau în considerație prețurile de achiziție, însă aceasta nu trebuie să fie factorul determinant. Calculația prețurilor în fișe prezintă nivelul de rentabilitate a anumitor feluri de bucate și poate releva necesitatea de utilizare a materiei prime mai ieftine sau modificarea sortimentelor la bucatele preparate.

Unitățile de alimentație publică achiziționează mărfuri de la diferiți furnizori (entități de producție, de comerț cu ridicata etc.), precum și de la diverse unități de comerț cu amănuntul (magazine) sau chiar de la persoane fizice. De cele mai multe ori, materia primă și mărfurile sunt recepționate în magazine și înregistrate în gestiunea magazinerilor. Ulterior mărfurile și materiile prime se transmit în sala de producere, bufete sau alte subdiviziuni structurale. Relațiile dintre furnizori și unitățile de alimentație sunt stabilite în baza contractului de livrare. Livrarea de mărfuri se documentează de către furnizor în baza documentelor de însoțire: factura fiscală, factura, anexele la facturi, contul-factură, actele de achiziție a mărfurilor etc.



**Figura 1. Structura prețului de vânzare în unitățile de alimentație publică**

Contabilitatea sintetică a existenței și circulației mărfurilor și materiei prime în magazine se ține cu ajutorul contului 217 „Mărfuri” subcont 2171 „Bunuri procurate în vederea revânzării”. Remarcă: În cazul unităților de alimentație publică subcontul 2171 „Bunuri procurate în vederea revânzării” poate fi redenumit „Bunuri la depozit”. În dependență de sursa de procurare, pentru evidența decontărilor pentru mărfurile achiziționate se utilizează conturile: 521 „Datorii comerciale curente”, 2261 „Creanțe ale titularilor de avans”, 544 „Alte datorii curente”.

**Exemplu:** În restaurant s-au primit mărfuri în sortiment. În documentele de însoțire se conține următoarea informație:

- valoarea mărfurilor – 15 000 lei, inclusiv TVA – 2 500 lei;
- cheltuielile de transport-aprovizionare – 600 lei, inclusiv TVA – 100 lei;
- adaos comercial – 22%;
- adaosul alimentației publice – 15%;
- la recepție s-au constatat lipsuri în sumă de 120,00 lei, la preț de cumpărare inclusiv TVA

din care:

- în limita normelor de perisabilitate naturală – 24 lei;
- din vina furnizorului – 96 lei.

Lipsurile constatate au fost înregistrate în „Procesul verbal comercial”, iar către furnizor s-a înaintat o scrisoare de reclamație care a fost acceptată.

Pentru aprecierea corectă a calculului valorii de intrare a mărfurilor în patrimoniu informația disponibilă se prezintă în tabelul 1.

**Tabelul 1. Calculul valorii de intrare a mărfurilor în patrimoniu**

Indicatori	Suma conform facturii, lei	Lipsurile de mărfuri		Existenta reală a mărfurilor, lei
		în limita normelor de perisabilitate naturală, lei	din vina furnizorului, lei	
A	1	2	3	4 (c.1 - c.2 - c.3)
Valoarea mărfurilor la preturi contractuale	16 000	24	96	15 880
TVA	2 500	4	16	2 480
Cheltuieli de transport-aprovizionare	600	-	-	600
TVA	100	-	-	100
Valoarea mărfurilor la cost de achiziție (r. 1 – r. 2 + r. 3 – r. 4)	14 000	20	80	13 900

Conform calculelor menționate se vor efectua următoarele înregistrări contabile:

1. Pentru valoarea mărfurilor primite de la furnizori la suma fără TVA:

*D 217 „Mărfuri” subcont 2171 „Bunuri la depozit” – 13 500 lei (16 000 lei – 2 500 lei);*

*C 521 „Datorii comerciale curente” – 13 500 lei.*

2. Pentru TVA deductibilă la aprovizionarea cu mărfuri în mărime de 1/6 din valoarea mărfurilor facturate:

*D 534 „Datorii față de buget” subcont 5344 „Datorii privind TVA”;*

*C 521 „Datorii comerciale curente” – 2 500 lei (16 000 / 6).*

3. Pentru valoarea cheltuielilor de transportare a mărfurilor la depozitul întreprinderii de alimentație publică în sumă fără TVA:

*D 217 „Mărfuri” subcont 2171 „Bunuri la depozit” – 500 lei (600 lei – 100 lei);*

*C 521 „Datorii comerciale curente” – 500 lei.*

4. Pentru TVA deductibilă la transportarea mărfurilor în mărime de 1/6 din valoarea CTA:

*D 534 „Datorii față de buget” subcont 5344 „Datorii privind TVA” - 100 lei ( 600 lei / 6);*

*C 521 „Datorii comerciale curente” – 100 lei (600 lei / 6).*

5. Constatarea lipsurilor de mărfuri la preț de achiziție fără TVA:

*D 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” subcont 7144 „Cheltuieli privind lipsurile și pierderile din deteriorarea activelor imobilizate și circulante”;*

*C 217 „Mărfuri” subcont 2171 „Bunuri la depozit” la suma de 80 lei.*

6. Restabilirea sumei TVA decontată la mărfurile constatate lipsă:

*D 713 „Cheltuieli administrative” subcont 7133 „Cheltuieli cu impozitele și taxele, cu excepția impozitului pe venit” la suma de 20 lei (4 lei + 16 lei);*

*C 534 „Datorii față de buget” subcont 5344 „Datorii privind TVA” – 20 lei.*

7. Decontarea lipsurilor în limita normelor de perisabilitate naturală:

*D 712 „Cheltuieli de distribuire” subcont 7129 „Cheltuieli privind lipsurile în limita normelor de perisabilitate naturală” – 20 lei;*

*C 217 „Mărfuri” subcont 2171 „Bunuri la depozit”.*

8. Înregistrarea lipsurilor din vina furnizorului:

*D 234 „Alte creanțe curente” subcont 2342 „Creanțe privind reclamațiile înaintate și recunoscute” – 80 lei;*

*C 612 „Alte venituri din activitatea operațională” subcont 6123 „Venituri din recuperarea prejudiciului material” la valoarea totală a mărfurilor constatate lipsă inclusiv TVA – 80 lei.*

În cazul când mărfurile primite sunt contabilizate la preț de vânzare cu amănuntul plus TVA, atunci pentru mărimea adaosului comercial se vor reflecta încă două formule contabile:

9. La valoarea adaosului comercial aplicat la mărfurile primite.

*D 217 „Mărfuri” subcont 2171 „Bunuri la depozit”;*

*C 831 „Adaos comercial” la suma de 3 058 lei (13 900 lei × 22% : 100%).*

10. La suma TVA neexigibilă calculată la mărfurile primite în situația când acestea sunt destinate vânzării ulterioare fără a fi prelucrate:

*D 217 „Mărfuri” subcont 2171 „Mărfuri la depozit”;*

*C 834 „TVA neexigibilă” – 3 391,60 lei ((13 900 lei + 3 058 lei) × 20% : 100%).*

Transmiterea materiei prime și produselor din depozit către sala de producție se documentează prin „Fișa limită de ridicare a valorilor materiale” ori în baza „Bonului de consum”. În situația când prețul de evidență a depozitului diferă de cel aplicat de sala de producție, atunci în fișă se indică prețul depozitului. Produsele se transmit din depozit în limita necesităților zilnice, reflectate în „Planul-meniu”, împreună cu soldurile din ziua precedentă. Planul-meniu se întocmește și se semnează de bucătarul-șef, ulterior se aprobă de conducătorul unității de alimentație publică. În planul-meniu se indică lista bucatelor (cu descrierea succintă) ce urmează să se prepare în cantitatea planificată pentru o zi. În baza planului-meniu, bucătarul-șef întocmește cererea de ridicare a produselor din depozit într-un exemplar, în care se indică cantitatea produselor în unități de măsură corespunzătoare și se transmite la depozit.

Pentru consumatori se elaborează o formă specială de „Meniu”, în care se descrie lista bucatelor, masa acestora și prețul de vânzare. Pentru comoditate, denumirea bucatelor se grupează după calități și particularități de consumare, adică gustări reci, bucate calde, bucate din carne, din pește, băuturi, deserturi etc.

Contabilizarea operațiilor de eliberare a materiei prime și produselor în secția de producție tradițional se efectuează utilizând contul 811 „Activități de bază”. Aici se acumulează pe debit toate costurile materiale la procesul de preparare a bucatelor împreună cu adaosul comercial aplicat de alimentația publică, iar în credit se înscrie decontarea bucatelor vândute și pierderile de produse. Așadar, pentru valoarea totală a mărfurilor, materiei prime și produselor eliberate din depozit (magazie) în secția de producție (bucătărie) în baza „Fișei limită de ridicare a valorilor materiale” se întocmește formula contabilă:

*D 811 „Activități de bază”;*

*C 217 „Mărfuri” subcont 2171 „Bunuri la depozit”.*

Produsele preparate din sala de producție se transmit în componenta stocurilor, pentru aceasta utilizându-se subcontul 2175 „Produse și preparate din alimentația publică” prin înregistrarea:

*D 217 „Mărfuri” subcont 2175 „Produse și preparate din alimentația publică”;*

*D 811 „Activități de bază”.*

Prețul de vânzare a produselor preparate se stabilește prin însumarea adaosului comercial la totalitatea cheltuielilor de materii prime și produse prin următoarea formulă contabilă:

*D 217 „Mărfuri” subcont 2175 „Produse și preparate din alimentația publică”;*

*C 831 „Adaos comercial”.*

De menționat, că în multe țări pentru alimentația publică se evită utilizarea conturilor de costuri pentru calculația prețului la produsele preparate. În acest scop se acumulează informația direct la conturile de stocuri, adică în contul 217 „Mărfuri” subcont 2175 „Produse și preparate din alimentația publică”, reducând esențial volumul de muncă a serviciului contabil.

Produsele finite din bucătărie se eliberează la distribuție, bufete, baruri sau în sălile de masă. Transmiterea bucatelor preparate se documentează prin „Fișa zilnică de ridicare a materialelor pentru livrarea articolelor finite”, care se întocmește pentru fiecare zi aparte. În afară de denumirea și cantitatea produselor, în fișă se înscrie prețul de inventar (de evidență curentă) și prețul de vânzare cu amănuntul.

Pentru înregistrarea contabilă a circulației mărfurilor, bucatelor și produselor în alimentația publică se utilizează informația din rapoartele persoanelor cu răspundere materială. Pentru procesul de preparare, bucătarul-șef întocmește „Raportul privind mișcarea materiilor prime (produselor), mărfurilor și ambalajelor la întreprinderile de alimentație publică”. În raport se înscriu suma mărfurilor primite din depozit și eliberate din producție atât în prețurile de evidență a sălii de producție, cât și prețul de vânzare a acestora. Fiecare sumă înscrisă în intrările sau ieșirile de



mărfuri, bucate sau produse se confirmă prin documente însoțitoare ce se anexează la raport. Totodată, la raport se anexează un exemplar al planului-meniu și a meniului propriu zis.

Majoritatea unităților de alimentație publică își organizează vânzarea produselor proprii și a mărfurilor atât prin sala de masă, cât și prin intermediul bufetelor, barurilor, magazinelor culinare și altor subdiviziuni. Astfel, preparatele proprii, semifabricatele și mărfurile pot fi primite din sălile de producție, magazine, precum și de la diferiți terți. Primirea produselor din sălile de producție se documentează prin „Fișa zilnică de ridicare a materialelor pentru livrarea articolelor finite”, iar din depozite prin „Bonul de primire” sau „Bonul de consum”.

Materiile prime auxiliare (mirodenii, coloranți, esențe, șervețele de masă etc.), necesare atât în procesul de preparare, cât și la deservirea clienților se eliberează din depozit în baza unui bon de consum sau fișă de ridicare separat. Suma cheltuită a acestora nu se include în prețul de vânzare a produselor și bucatelor și se stabilește prin inventariere la sfârșitul lunii. Contabilizarea acestor cheltuieli se înregistrează în:

*D 712 „Cheltuieli de distribuire” la suma totală a materiilor prime auxiliare;*

*C 217 „Mărfuri” subcont 2171 „Bunuri la depozit”.*

Contabilitatea produselor proprii, mărfurilor procurate aflate în bufete, magazinele culinare și de cofetărie se evidențiază la contul **217 „Mărfuri” subcont 2172 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii”** la prețul de vânzare cu amănuntul. În debitul acestui cont se înscrie primirea produselor și mărfurilor în rețeaua de comerț, iar în credit costul mărfurilor vândute sau transmise din gestiune. Diferența de preț aplicată de unitățile de alimentație publică se contabilizează prin utilizarea contului 831 „Adaos comercial”.

*Remarcă:* TVA neexigibilă se calculează la preț doar de către subdiviziunile care comercializează produsele și mărfurile nemijlocit consumatorilor. În situația transmiterii dintr-o gestiune în alta se poate aplica adaosul comercial, pe când TVA neexigibilă nu se aplică la fiecare subdiviziune din circuitul intern.

**Exemplu:** La entitatea de alimentație publică – *bufet* s-au primit de la furnizori și din secțiile de producție:

- mărfuri, la preț de achiziție în sumă de 6 600 lei, TVA – 1 100 lei;
- produse preparate, la preturi de vânzare fără TVA din sala de producție – 3 200 lei;
- adaosul comercial aplicat de bufet reprezintă 10%.

Valoarea mărfurilor și bucatelor aflate în stoc la începutul zilei constituie 1 500 lei, la preț de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA neexigibilă – 250 lei.

Vânzările pentru ziua respectivă au constituit 5 400 lei, preț de vânzare cu amănuntul plus TVA, inclusiv TVA – 900 lei.

În baza informației conținute în raportul bufetierului se execută înregistrările:

1. Pentru valoarea mărfurilor primite de la furnizori în sumă fără TVA:

*D 217 „Mărfuri” subcont 2172 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii” la suma de 5 500 lei (6 600 lei – 1 100 lei);*

*C 521 „Datorii comerciale curente”.*

2. Pentru TVA deductibilă la aprovizionare în mărime de 1/6 din valoarea mărfurilor facturate:

*D 534 „Datorii față de buget” subcont 5344 „Datorii privind TVA”;*

*C 521 „Datorii comerciale curente” – 1 100 lei (6 600 / 6).*

3. Pentru valoarea produselor primite din secția de producție:

*D 217 „Mărfuri” subcont 2172 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii” la suma de 3 200 lei;*

*C 217 „Mărfuri” subcont 2175 „Produse și preparate din alimentația publică”.*

4. Calcularea adaosului comercial aferent mărfurilor procurate:  $(op. 1 + op. 3) \times 10\%$ :

*D 217 „Mărfuri” subcont 2172 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii”;*

*C 831 „Adaos comercial” – 870 lei  $((5 500 lei + 3 200 lei) \times 10\% : 100\%)$ .*

5. Calcularea TVA neexigibilă la suma mărfurilor primite cu adaos comercial: (op. 1 + op. 3 + op. 4) × 20%:

*D 217 „Mărfuri” subcont 2172 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii”;*

*C 834 „TVA neexigibilă” – 1 914 lei ((5 500 lei + 3 200 lei + 870 lei) × 20% : 100%).*

6. La încasarea sumelor din vânzarea cu plată în numerar fără TVA se înscrie:

*D 241 „Casa” – 4 500 lei (5 400 lei – 900 lei);*

*C 611 „Venituri din vânzări” subcont 6112 „Venituri din vânzarea mărfurilor”.*

7. Pentru TVA calculată la suma încasărilor din vânzarea mărfurilor:

*D 241 „Casa” – la suma TVA colectată – 900 lei (5 400 lei / 6);*

*C 534 „Datorii față de buget” subcont 5344 „Datorii privind TVA”.*

8. Decontarea TVA neeligibile incluse în prețul de vânzare, suma trebuie să coincidă cu mărimea TVA colectată în operația 7:

*D 834 „TVA neexigibilă” la suma de 900 lei;*

*C 217 „Mărfuri” subcont 2172 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii”.*

9. Decontarea adaosului comercial aferent mărfurilor și produselor vândute (se calculează după relația:  $4\,500 \times 10\% / 110\% = 409,10$  lei):

*D 831 „Adaos comercial” la suma de 409,10 lei;*

*C 217 „Mărfuri” subcont 2172 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii”.*

10. La sfârșitul lunii se înregistrează costul mărfurilor vândute la prețul de achiziție a acestora:

*D 711 „Costul vânzărilor” subcont 7112 „Valoarea contabilă a mărfurilor vândute” la suma de 4 090,90 lei (4 500 lei – 409,10 lei);*

*C 217 „Mărfuri” subcont 2172 „Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii”.*

În măsura în care prestatorii de servicii de alimentație publică au stocuri, ei le evaluează la costurile lor de producție. Aceste costuri constau, în primul rând, în manopera și în alte costuri legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și în cheltuielile generale de atribuit. Manopera și alte costuri legate de vânzare și de personalul angajat în administrație nu se includ, ci sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate. Costul stocurilor unui prestator de servicii nu include marjele de profit sau cheltuielile neatribuibile, care sunt adesea incorporate în prețurile facturate.

#### Bibliografie:

1. Hotărârea Departamentului Comerțului din 3 septembrie 1996 „Cu privire la aprobarea normelor perisabilității naturale a mărfurilor alimentare și nealimentare la întreprinderile de comerț de toate formele de proprietate din Republica Moldova și instrucțiunii privind aplicarea lor” // Monitorul Oficial, Nr. 22–23, 1997.
2. Hotărârea Ministerului Economiei nr.57 din 21.12.2001 „Cu privire la aprobarea actelor normative ce reglementează activitatea agenților economici din sfera alimentației publice” // Monitorul Oficial, Nr. 21–22, 2002.

**ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СУБЪЕКТА УЧЕТА И БУХГАЛТЕРСКОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ В ОБЩЕСТВЕННОМ СЕКТОРЕ ЭКОНОМИКИ  
ISSUES ON DEFINITION OF THE SUBJECT OF ACCOUNTING AND FINANCIAL  
REPORTING IN PUBLIC SECTOR**

*ЛЬВОВА Дина, к.э.н., доцент, Санкт-Петербургский государственный университет,  
Россия, [lvova@spbu.ru](mailto:lvova@spbu.ru)*

***Аннотация.** В статье анализируются некоторые итоги преобразований в общественном секторе экономики. Раскрывается содержание этих преобразований во взаимосвязи с внедрением институционального подхода к интерпретации субъекта общественного сектора. Подчеркивается, что в рамках этого подхода определение субъекта общественного сектора в праве и бухгалтерии пока не получило однозначного разрешения. Проблема учетной и отчетной субъектности в общественном секторе рассматривается в настоящей статье в контексте норм российского и международного гражданского права, публичного права, стандартов макростатистики (Системы национальных счетов — СНС), статистики государственных финансов (СГФ) и международных стандартов финансовой отчетности в общественном секторе (МСФО ОС). В качестве источника проблемы называется универсальность подходов к определению субъектов макроучета в разных секторах экономики.*

***Abstract.** The article analyses some results of the reforms in the public sector of the economy. The content of these transformations in conjunction with the introduction of the institutional approach to the interpretation of the public sector entity. It is emphasized that in this approach, the definition of the public sector entity in law and accounting have not yet received a clear solution. The problem of accounting identification of unit in the public sector is considered in this article in the context of the norms of Russian and international civil law, public law, standards for macroeconomic statistics (national accounts — SNA), government Finance statistics (GFS) and international financial reporting standards in the public sector (IPSAS). As the source of the problem is called the universality of the approaches to the definition of the subjects of macro accounting in different sectors of the economy.*

**Ключевые слова:** институциональная единица субъекта общественного сектора экономики, бухгалтерский учет в общественном секторе, государственное управление.

**JEL: M 41**

**Введение.** Авторы известного учебника бухгалтерии в общественном секторе Роан Джонс (*Rowan Jones*) и Морис Пендлебри (*Maurice Pendlebury*) идентифицируют значимую проблему учета в этом секторе экономики. «В общественном секторе, – пишут они, – сложно обозначить границы одной организации» [1, 2010, р. 2].

В пору, когда бытовало традиционное представление об общественном секторе как о суверенном правительстве, обладающем полномочиями по сбору и перераспределению налогов – т.е. о некоей не имеющей организационной формы общественной функции, эта проблема не обсуждалась. Положение изменилось с применением в СНС универсального “балансового” подхода к идентификации статистических единиц. Этот подход создал условия для распространения новой институциональной экономической теории, допускающей суждение о государстве как об организации или совокупности организаций. Признанный статистикой, он далее распространился на область менеджмента, юриспруденции, а затем и бухгалтерии и стал предметом дискуссий в этих отраслях знаний.

**Институциональная, правовая и учетная интерпретации субъекта общественного сектора экономики.** «Государство, – пишут Эрик Фуруботн и Рудольф Рихтер в книге «Институты и экономическая теория», – может трактоваться и иногда действительно трактуется как фирма (“*Japan Incorporated*” или “*Standort Deutschland*”), как организация, максимизирующая доход или общественный продукт и принадлежащая одному правителю, правящему классу или народу в лице его представителей, ... исследуя

государство и его организации можно вполне успешно применять аналитические концепции теории прав собственности, теории трансакционных издержек и теории контрактов...» [2, 2005, с. 520]. Придавая государству свойства коммерческой организации, авторы прибегают к абстрактной аналогии, не учитывая потенциального распространения институциональной теории, возможности ее проникновения в прикладные области экономических знаний. Предполагается, что модель коммерческой организации верифицирована настолько, что она не требует апробирования при расширительном толковании и, что она пригодна как для простых, так и для сложных систем.

В рамках общественного сектора экономики функционирует множество не всегда различимых экономических субъектов. «...Государственные организации сплетены в иерархию, где трудно понять, когда заканчивается одна организация и начинается другая...», – отмечают Джонс и Пендлебри. – Многие государственные организации являются мета-организациями в том смысле, что они состоят из других организаций. Таким образом, организационная структура общественного сектора похожа на китайскую шкатулку, где одна организация является частью другой организации» [1, 2010, р. 2]. Джонс и Пендлебри, кроме того, обращают внимание на неоднородность структуры общественного сектора. «Картина общественного сектора разнообразна, – пишут они, – если смотреть на нее снизу — на учреждения или подразделения, местные субъекты, такие как школа, управление социального обеспечения или полиция, или если акцентировать внимание на организациях национального уровня — таких как правительственные министерства и центральные ведомства, или автономные государственные службы, группы однородных правительственных организаций или министерских подразделений» [1, 2010, р. 2].

Российские учебники бухгалтерии обычно излагают особенности бухгалтерского учета в отдельных государственных (муниципальных) учреждениях, поскольку пишутся для вполне определенного читателя, заинтересованного в весьма конкретных знаниях. В заголовках этих книг, как правило, обозначен объект изучения, например, «бухгалтерский учет в государственных (муниципальных) учреждениях» [3, 2016] – если раскрываются особенности учета во всех типах учреждений, или «бухгалтерский учет в казенных учреждениях» [4, 2016], «бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях» [5, 2016] и «бухгалтерский учет в автономных учреждениях» [6, 2012; 7, 2014] – если авторы ставят задачей конкретизировать правила учета для учреждения определенного типа.

Названия учебников указывают на то, что бухгалтерия общественного сектора экономики в нашей стране специализирована по юридическим лицам сферы государственного (муниципального) управления в том смысле, в каком они определены современным гражданским законодательством. В Гражданском кодексе РФ юридическое лицо “государственное (муниципальное) учреждение” имеет специальное определение, отличное от понятия юридического лица – корпорации. Согласно ГК РФ, корпоративные организации являются юридическими лицами, в отношении которых «их участники имеют корпоративные права», в то время как учреждения — юридическими лицами, в отношении которых «их учредители имеют вещные права» (ГК РФ. Ч. 1. Ст. 48, п. 3). Государственные (муниципальные) учреждения, в отличие от корпоративных организаций, не обладают полной юридической автономией. Комментируя положения ГК РФ, Н.А. Кирилова отмечает, что базовым имущественным правом государственных и муниципальных учреждений и основой осуществления их деятельности является право оперативного управления (с ограничениями в праве распоряжаться имуществом) – не рыночная, в отличие от права собственности, правовая конструкция, сохранившаяся с советских времен [8, 2011, с.134]. Активы государственных (муниципальных) учреждений принадлежат не им, а учредителю – публично-правовому образованию: государству, субъекту государства или муниципальному образованию, функции которых осуществляют уполномоченные органы исполнительной власти и органы местного самоуправления. Государственные и муниципальные учреждения законодательно ограничены и в праве распоряжения доходами, но по-разному: казенные учреждения до полной потери финансовой автономии (в соответствии со ст. 41 Бюджетного

кодекса РФ доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями, относятся к доходам бюджетов), а бюджетные и автономные учреждения – лишь частичной<sup>1</sup>.

В рамках правовой конструкции оперативного управления в государственных (муниципальных) учреждениях, не может быть капитала и, следовательно, не возникает системообразующего объекта бухгалтерского учета. При отсутствии капитала следствием учета активов и обязательств становится неполный бухгалтерский баланс, в котором капитал замещен чистыми активами (превышением доходов над расходами, кассовым профицитом).

Иным статусом обладают федеральное, региональное и местные правительства и их структурные подразделения – министерства и ведомства. В СНГ они именуются государственными единицами, а российское конституционное право относит их к органам государственной власти. В правовой теории и на практике, как отмечает Чиркин, понятия государственного учреждения и органа государственной власти имеют вполне определенные различия. При этом трактовка учреждения, как юридического лица с позиций гражданского права не экстраполируется на государственные органы при осуществлении ими властных полномочий от имени государства [9, 2007, с. 221].

В современной бухгалтерской литературе методика учета в федеральном, региональном и местных правительствах и их структурных подразделениях не является предметом специального рассмотрения: на них обычно распространяется те же методы, что и для государственных учреждений. Эти методы действительно применимы к обособленным организациям – государственным учреждениям, обеспечивающим деятельность правительств и их структурных подразделений<sup>2</sup>. Данные учреждения несут расходы на свое содержание, получают бюджетное финансирование и активы, принадлежащие государству в пользование для выполнения предназначенных им функций.

Универсальность бухгалтерской методологии отчасти оправдана действующими подзаконными нормативными актами. Например, положения о министерствах и ведомствах придают им статус юридических лиц [9, 2007, с. 222]. Точно также согласно соответствующим положениям статусом юридических лиц обладают органы управления субъектов РФ и муниципальных образований. Вместе с тем, надо иметь в виду, что условность данной правовой конструкции ставит под сомнение возможность и далее распространять на них те же методы, что и в государственных учреждениях.

В настоящее время сложилось убеждение в том, что органы государства (государственного управления), другие органы публичной власти (в том числе местного самоуправления) де-факто приобрели особый статус, обозначаемый словосочетанием «юридические лица публичного права». К таким юридическим лицам не применимы или применимы лишь в ограниченной степени цивилистические подходы. Они не обладают имущественной, в т.ч. финансовой гражданской правоспособностью и, как следствие, имущественной обособленностью — одним из основных признаков юридического лица и подотчетного субъекта. Не располагая собственным имуществом в рамках вещного права, они осуществляют операции с имуществом, владеют им и заимствуют не от своего имени, а от имени публично-правового образования: Российской Федерации, субъекта Российской

<sup>1</sup> Так, бюджетное учреждение может взимать плату за свои услуги, однако порядок определения указанной платы устанавливается соответствующим органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя (ст. 9.2, п. 4 Федерального закона «О некоммерческих организациях» №7-ФЗ от 12.01.1996 г.). Санкция соответствующего органа требуется и при совершении бюджетным учреждением т.н. «крупной сделки» (ст. 9.2, п. 13 Федерального закона «О некоммерческих организациях»). Аналогичные ограничения в части совершения крупных сделок предусмотрены для автономных учреждений (Ст. 15 Федерального закона «Об автономных учреждениях» №174-ФЗ от 03.11.2006 г.).

<sup>2</sup> Так, например, для целей обеспечения деятельности Министерства финансов учреждены федеральное казенное учреждение "Государственное учреждение по эксплуатации административных зданий и дачного хозяйства Министерства финансов Российской Федерации", федеральное казенное учреждение "Государственное учреждение "Ведомственная охрана Министерства финансов Российской Федерации" и др. Аналогичным образом организуется деятельность и других федеральных и региональных министерств и ведомств.



Федерации и муниципального образования. Государственное (казенное) имущество становится, таким образом, объектом права публичной (государственной и муниципальной) собственности. «Публичная собственность – пишет Ю.Н. Андреев. – включает в себя государственную и муниципальную собственность – собственность Российской Федерации, ее субъектов и муниципальных образований, призванных действовать в интересах всего общества и населения соответствующей территории, т.е. в публичных интересах» [Андреев, 2012, с. 30].

Признание категории «публичная собственность» в юридической науке не служит, тем не менее, свидетельством ее правовой безупречности. Ряд авторов находит в ней некоторые коллизии. Так, А.Я. Рыженков и А.Е. Черноморец обращают внимание на то, что публичная собственность не персонализирована, в ней «невозможно найти конкретного субъекта и объекта». Она, пишет С.С. Алексеев, «причудливо соединяет определенные качества собственности вообще (...в неполном объеме) с государственной властью». Сложности юридической интерпретации публичной собственности привели к желанию переадресовать эту проблему экономистам. Ряд правоведов пришли к заключению, что «публичная собственность» — это не столько юридическая, сколько экономическая категория, и только в экономике можно рассуждать об «общенародном достоянии», тогда как на юридическом уровне «политико-экономические подходы» могут стать «бессодержательными декларациями» (Е.А. Суханов) – [Цит. по:10, 2012, с. 30].

Современное гражданское законодательство отчасти ушло сложности в определении государственной и муниципальной собственности. ГК РФ, трактуя указанные виды собственности, различает имущество, закрепленное за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями и незакрепленное имущество. Последнее получило в ГК наименование «казна». В литературе допускается более широкая трактовка казны, когда этим термином обозначается все государственное или муниципальное имущество [11, 2012, с. 6-7]. В этом контексте имущество, закрепленное за государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями составляет распределенную казну, а не закрепленное — казну не распределенную. Имущество нераспределенной казны, подчеркивают Гузов и Журавлева, «не принадлежит на вещных правах никакой организации и не находится в оперативном управлении какого-либо учреждения» [11, 2012, с. 6]. Обязанность управления таким имуществом – казной по определению Гражданского кодекса – возлагается на уполномоченные органы государственной власти или местного самоуправления (статья 125 ГК РФ). Частью государственной или муниципальной казны согласно ГК РФ являются и средства соответствующего бюджета [12].

Нормы гражданского законодательства, таким образом, позволяют идентифицировать два уровня государственной собственности и управления. Первый составляют государственные (муниципальные) учреждения, действующие как организации — юридические лица в гражданско-правовом поле и управляющие распределенной казной. Второй – органы государственной власти или местного самоуправления, ведущие деятельность в публично-правовой сфере. Они распоряжаются, от имени соответствующего публично-правового образования, нераспределенной казной и выступают в роли учредителей (но не собственников) государственных и муниципальных предприятий и учреждений. Первый уровень соотносится с субъектами традиционной бухгалтерии (государственными (муниципальными) учреждениями), тогда как второй охвачен ею лишь в части учета исполнения бюджета.

**Субъектность консолидированной отчетности общественного сектора экономики.** Адресация проблемы определения публичной собственности экономистам означала лишь то, что она не может быть разрешена исключительно в правовом поле. Между тем, попытки ее преодоления на основе экономических подходов также нельзя назвать успешными. В экономической статистике, как и в праве, возникли трудности, связанные определением субъекта, но не правоотношений, а статистического обобщения. Между двумя наборами стандартов – Международными стандартами финансовой отчетности

общественного сектора (МСФО ОС) и руководством МВФ по статистике государственных финансов (СГФ) – обнаружилось разногласия в части установления объекта консолидации. «У этих двух наборов, – отмечается в проекте Руководства Казначейского сообщества (КС) REMPAL [13] по консолидации финансовой отчетности, – разные цели... и, как следствие, разные подходы к определению организаций, подлежащих консолидации» [13, 2016, р. 16].

СГФ формирует консолидированный отчет для анализа отношений между государством и остальной (негосударственной) экономикой. Консолидированная отчетность, составленная по правилам МСФО ОС раскрывает информацию «о группах организаций общественного сектора, находящихся под общим контролем» правительства [13, 2016, р. 27]. Отчетность СГФ консолидирует сектор государственного управления, объединяя федеральный, региональный уровни и местное самоуправление. МСФО ОС, опираясь на критерий контроля, оставляет за пределами консолидированного отчета местное самоуправление и, в ряде случаев, региональные органы власти, в то же время охватывает контролируемые государственные корпорации. Таким образом, МСФО ОС консолидирует то, что в СНС и СГФ принято называть общественным сектором экономики: государственное управление и государственные корпорации — однако, лишь на одном из уровней управления. «Подход, применяемый в МСФО ОС, связан с понятием управленческой ответственности, – полагают разработчики проекта Руководства КС REMPAL. – Можно сказать, что этот подход больше подходит для обеспечения подотчетности» [13, 2016, р. 42].

**Заключение.** Современные СНС, в силу универсального подхода в построении секторов, стремятся к преодолению границ традиционных правовых конструкций, различий между сферой гражданского права и публично-правовыми отношениями. Эта тенденция вынуждает искать новые формы существования юридического лица, соответствующие современным реалиям. В.Е. Чиркин, основываясь на опыте разных стран, выделяет два пути, следуя которым можно достигнуть компромисса, преобразуя традиционные правовые формы.

Первый путь – расширение понятия юридического лица, с тем, чтобы охватить как можно более широкий круг организаций, «независимо от того, созданы они с целью получения прибыли или без этого, принадлежат к частному или публичному сектору». Второй – выделение особого типа юридических лиц: «юридическое лицо публичного права» или «административное юридическое лицо». «...Огромные сдвиги в перечне юридических лиц, а отсюда тенденции к новой концепции последних, – пишет он, – вовсе не являются плодом воображения или игры ума с тонкостями юридической материи. Они обусловлены структурными изменениями жизни общества и в том числе роли государства по сравнению с условиями XIX в. [9, 2007, с. 17].

Включение правовых конструкций в число идентификационных признаков общественного сектора указывает на коллизию, созданную не самой правовой системой, а возникшую как результат расширения информационного поля СНС. Через СНС эта коллизия транслируется в область бухгалтерии, выступая в качестве одного из побуждающих мотивов к обсуждению проблемы интерпретации общественного сектора не только на макро-, но и на микроуровне.

### Библиография

1. Jones R., Pendlebury M. Public Sector Accounting. Sixth Edition. Financial Times, Prentice Hall, 2010.
2. Фуруботн Э.Г., Рихтер Р. Институты и экономическая теория. Достижения новой институциональной экономической теории / Пер. с англ. Под ред. В.С. Катькало и Н.П. Дроздовой. СПб.: Издательский дом Санкт-Петербургского государственного университета, 2005.
3. Маслова Т.С. Бухгалтерский учет в государственных (муниципальных) учреждениях. М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2016.

4. Попова М.И., Жуклинец И.И. Бухгалтерский учет в казенных учреждениях: учебник и практикум для академического бакалавриата. – М.: Издательство Юрайт, 2016.
5. Жуклинец И.И. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. – М.: Издательство Юрайт, 2016.
6. Неделько Г.В. Организация бухгалтерского учета в автономных учреждениях высшего профессионального образования. М.: Дашков и К°, 2012;
7. Горюнова Н.Д., Рогуленко Т.М., Пономарева С.В. Совершенствование организации бухгалтерского учета и контроля в автономных образовательных учреждениях. М.: Кнорус, 2014.
8. Кирилова Н.А. Право оперативного управления государственных и муниципальных учреждений // Вестник Тюменского государственного университета. 2011. №3. С. 134-139.
9. Чиркин В.Е. Юридическое лицо публичного права. М.: Издательство «Норма», 2007.
10. Андреев Ю.Н. О казне как категории частного (гражданского) и публичного (финансового) права // Налоги. 2012. №3. С. 29-35.
11. Гузов Ю.Н., Журавлева Н.О. Проблемы организации бюджетного (бухгалтерского) и реестрового учета имущества казны. СПб: СПбГУ, 2012.
12. Иванов В.В., Соколов Б.И. Суверенные фонды накопления // Экономика и управление. 2011. №12 (74). С. 93-99.
13. Консолидация финансовой отчетности (проект). Казначейское сообщество РЕМРАЛ. Тематическая группа по бухгалтерскому учету и отчетности в государственном секторе. РЕМРАЛ, 2016.

**VALORIFICAREA INFORMAȚIILOR PRIVIND PERFORMANȚA FINANCIARĂ ÎN  
CONTEXTUL PREVEDERILOR NAȚIONALE DE CONTABILITATE  
VALORIZING INFORMATIONS REGARDING FINANCIAL PERFORMANCE IN THE  
CONTEXT OF THE NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS**

*BĂDICU Galina, dr. ec., conf. univ., ASEM, [gbadiku@mail.ru](mailto:gbadiku@mail.ru)*

**Rezumat.** Performanța este importantă în orice activitate, și cu atât mai mult, în domeniul economic. Conceptul de performanță poate avea diferite fațete: tehnică, operațională, economică, financiară, socială etc., însă cu unele neclarități privind sfera de cuprindere a acestora. Studiul de față își propune să analizeze performanța financiară în contextul prevederilor SNC-urilor în vederea valorificării informațiilor aferente. Cercetarea de bază are drept scop o înțelegere unitară comună a noțiunii de performanță financiară pentru a da mai multă precizie și rigurozitatea științei contabile.

**Abstract.** Performance is important in any business, and especially in the economic field. The concept of performance can have different facets: technical, operational, economic, financial, social etc., but with some confusion concerning the scope thereof. The present study aims to analyze financial performance in the context of the NAS sites to harness related information. Basic research aims shared a common understanding of the concept of financial performance to give more precision and accuracy of accounting science.

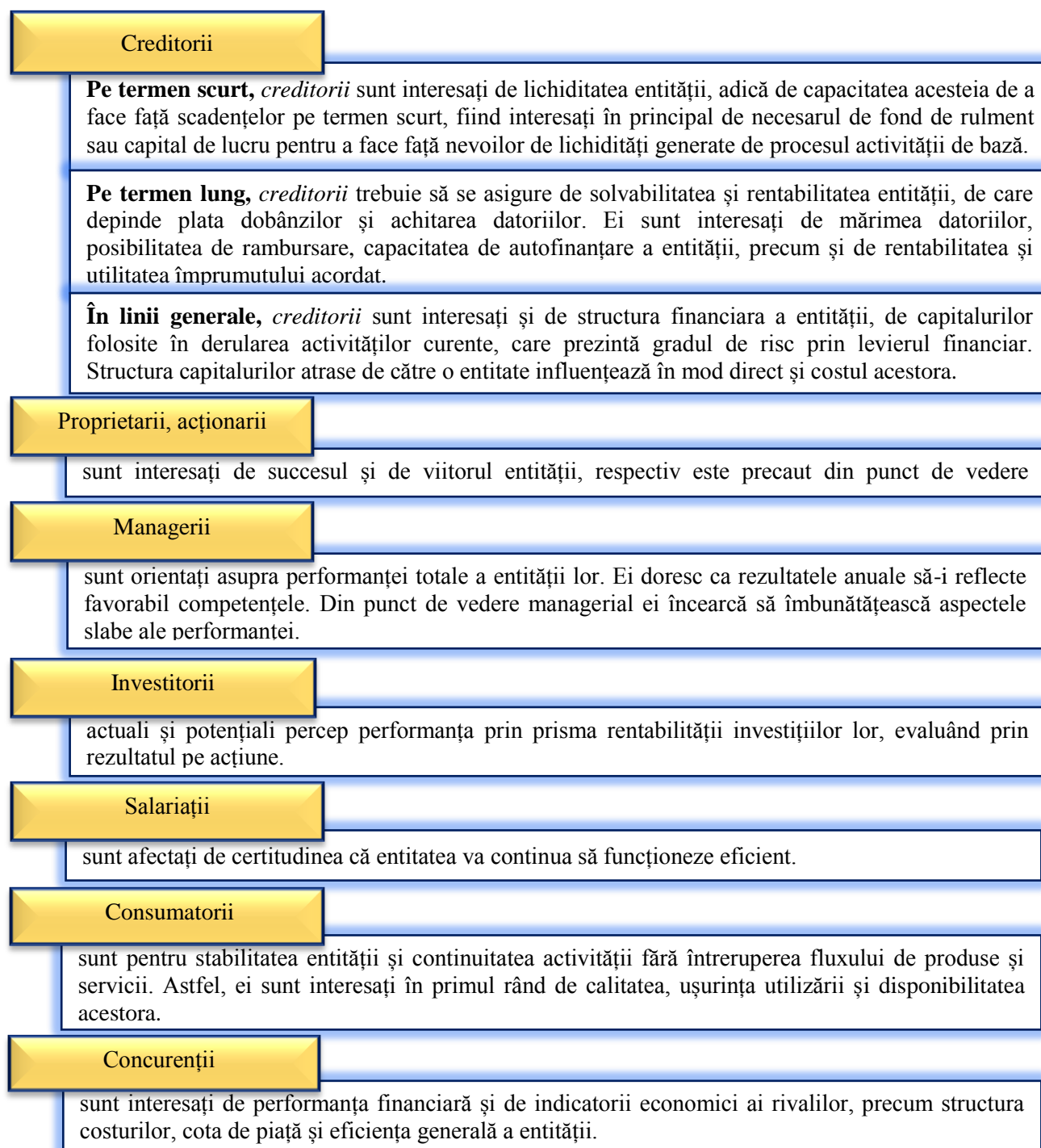
**Cuvinte-cheie:** cheltuieli, venituri, rezultat financiar, performanță financiară, situația de profit și pierdere, activitate operațională.

**JEL:** M 41

**Introducere.** Performanța reprezintă o trăsătură specifică privind evaluarea activităților, serviciilor și rezultatelor obținute de entitate, în funcție de obiectivele sale și oferă informații (*o gamă de indicatori*) despre eficiența și eficacitatea cu care s-a desfășurat întreaga activitate. Măsurarea performanței a reprezentat și reprezintă încă un motiv pentru studierea acesteia, care trezește interesul multor cercetători. Realizând o scurtă căutare, în literatura de specialitate, folosind cuvântul cheie performanță vom găsi o multitudine de articole și studii, care măsoară performanța entității sau evaluează impactul anumitor factori asupra ei: Albu N., Albu C.[1], Bibu N.[3], Bunea Ș.[5], Busuioc L.[6], Ciora C.[7], Deaconu M. [8], Jianu I. [9], Ștefănescu A.[12], Tabără N.[13], [14] etc.

La nivelul unei entități, performanța include abilitatea de a avea acces la resurse, de a le aloca și utiliza optim în scopul unei remunerări suficiente pentru a acoperi riscul asumat și a justifica interesul, pe parcursul unei dezvoltări viitoare durabile. Astfel, entitatea, stabilind anumite obiective (*maximizarea profitului, obținerea unei poziții mai bune pe piață etc.*), acceptă diverse riscuri și ia anumite decizii. În scopul realizării obiectivelor strategice, ea este preocupată de planificarea, elaborarea și aplicarea acestora în viața economică a entității. Performanța este în strânsă îmbinare cu competitivitatea, întrucât „o entitate competitivă este eficientă (*capabilă de a ameliora raportul dintre rezultatele obținute și mijloacele alocate*) și eficace (*capabilă să satisfacă așteptările tuturor partenerilor*), în același timp” [7, p. 15] și „care asigură o prezență durabilă pe piață” [7, p. 14]. Ea se realizează „prin echilibrarea și intercondiționarea a patru forțe: eficiența proceselor de producție, satisfacerea acționarilor și clienților, capacitatea de creștere și dezvoltare a entității, gradul de inovare și utilizare a oportunităților” (*model propus de Kaplan R. și Norton D.*) [1, p 98]. În opinia noastră, în această listă este necesar de inclus și „**reputația entității**”.

În practică, există o adevărată polemică între diferiți autori, cu privire la cei mai potriviți indicatori de măsurare a performanței entității, deoarece există o multitudine de factori care influențează performanța. Diversitatea opiniilor privind noțiunea de performanță pune în evidență faptul că definirea ei se realizează diferit în funcție de utilizatorii informațiilor financiar-contabile, fapt prezentat în figura 1.



**Figura 1. Interesul privind indicatorii de performanță în funcție de utilizatorii informațiilor**

*Sursa: elaborat de autor [4, p. 86]*

În cazul cercetării noastre, problema constă în valorificarea informațiilor privind performanța financiară în contextul prevederilor naționale de contabilitate.

**Rezultatele și concluziile cercetării.** Conform abordărilor SNC prin **performanță financiară** se înțelege relația dintre veniturile și cheltuielile entității prezentate în Situația de profit și pierdere [11, pct. 5]. În contextul aplicării SNC, indicatorii financiari tradiționali reflectă performanța istorică a entității caracterizată prin:

1) *venituri* - creșteri ale beneficiilor economice înregistrate în cursul perioadei de gestiune, sub forma intrărilor de active sau majorării valorii acestora sau a diminuării datoriilor care au drept rezultat creșteri ale capitalului propriu, cu excepția celor legate de contribuțiile proprietarilor;



2) *cheltuieli* - diminuări ale beneficiilor economice înregistrate în perioada de gestiune sub formă de ieșiri sau reduceri ale valorii activelor sau de creșteri ale datoriilor care contribuie la diminuări ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestuia proprietarilor;

3) *rezultate financiare* - profitul (pierderea) calculat ca diferență dintre veniturile și cheltuielile perioadei de gestiune [11, pct. 81].

În activitatea practică contabilă, rezultatele financiare se determină cu total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune, și apar **sub forma profitului**, dacă veniturile perioadei de gestiune sunt mai mari decât cheltuielile aceleiași perioade, sau **sub forma pierderii**, când cheltuielile perioadei de gestiune depășesc veniturile aceleiași perioade.

Din definițiile prezentate în legislația națională contabilă, se desprind unele concluzii aferente definirii noțiunilor de venituri, cheltuieli, respectiv rezultate financiare.

După părerea autorului, modificarea capitalului propriu nu poate fi afectată prin creșteri (diminuări) ale beneficiilor economice, ci prin intermediul diferenței acestora - **rezultatul financiar, ce se contabilizează la contul 333 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune**. În momentul înregistrării scăderilor (intrărilor) de active sau creșterii (descreșterii) de datorii, acestea nu se trec, în mod direct, la micșorarea (majorarea) capitalului propriu (*este doar un proces de recunoaștere a datoriilor și activelor*). Micșorarea (majorarea) capitalului propriu este afectată direct de rezultatul financiar, și, în mod indirect, de elementele componente ale rezultatului. Opinia autorului este demonstrată prin exemplele prezentate în tabelul 1.

**Tabelul 1. Influența rezultatelor financiare asupra capitalului propriu**

Cazul	Venituri, lei	Cheltuieli, lei	Rezultat financiar, lei	Influența rezultatului financiar asupra capitalului propriu
A	1	2	3=1-2	4
I	150 000	160 000	-10 000	<b>Pierderea</b> de 10 000 lei <i>diminuează</i> mărimea capitalului propriu cu 10 000 lei
II	150 000	150 000	0	<b>Rezultatul nul</b> nici cum <i>nu influențează</i> mărimea capitalului
III	150 000	130 000	+20 000	<b>Profitul</b> de 20 000 lei <i>majorează</i> mărimea capitalului propriu cu 20 000 lei

*Sursa: elaborat de autor*

Analizând informațiile prezentate în tabelul 1, autorul consideră că diferența (*profit ori pierdere*) dintre creșterile și diminuările beneficiilor economice influențează, în mod direct valoarea capitalului propriu, și nu creșterile ori diminuările beneficiilor economice, în mod separat.

Modul de formare a rezultatului financiar poate fi diferit în funcție de criteriul de clasificare al cheltuielilor, care au stat la baza obținerii acestora. După modul de formare, rezultatele pot fi grupate în două categorii principale:

- ✓ rezultatul obținut prin clasificarea cheltuielilor după natura lor;
- ✓ rezultatul obținut prin clasificarea cheltuielilor după funcție.

Potrivit reglementărilor naționale contabile în vigoare, Situația de profit și pierdere se întocmește în baza clasificării cheltuielilor după destinație (*funcții*). Cu ajutorul unei astfel de forme a situației se explică modul de constituire a rezultatului exercițiului în diferite etape permițând desprinderea unor concluzii legate de nivelul performanței financiare ale celor două categorii de activități desfășurate de o entitate într-o perioadă de gestiune. *Astfel, informația conținută în această situație pune în evidență gradul de realizare a performanței financiare pe diferite niveluri de activitate: operațională și alte activități.*

**Activitate operațională** reprezintă totalitatea operațiilor economice aferente activităților principale ale entității, precum și activitățile conexe acestora. **Alte activități** se consideră ansamblul faptelor economice care nu se atribuie la activitatea operațională a entității [10, pct. 5]. Corespunzător fiecărei activități îi apare un flux de venituri, cheltuieli, precum și rezultate financiare.

Salutabil este faptul, că pentru necesitățile informaționale și cerințele utilizatorilor de informații, conform prevederilor SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, se întocmește Nota informativă privind veniturile și cheltuielile grupate după natură [11, anexa 8].

În opinia autorului, anexa completează și explică datele înscrise în Situația de profit și pierdere și îndeplinește o destinație triplă:

- *una explicativă*, deoarece permite o mai buna înțelegere a elementelor componente ale rezultatelor financiare care se prezintă în Situația de profit și pierdere;
- *alta, de instrument complementar* Situației de profit și pierdere; și
- *a treia, de analiză și luarea deciziilor* corespunzătoare.

Modelul global care explică și măsoară performanța financiară a entității, din punct de vedere a normelor contabile naționale, este prezentat în tabelul 2.

**Tabelul 2. Algoritm de calcul al indicatorilor de performanță financiară conform prevederilor SNC-urilor**

Nr. crt.	Comentarii	Algoritm de calcul	Elemente de cheltuieli, venituri rezultate	Contul utilizat pentru evidența elementelor nominalizate	Situația de profit și pierdere (codul rândului)
1.	<b>Elementele ce reflectă capacitatea activității operaționale de a genera profit</b>	(+)	Venituri din vânzări	<b>611</b>	<b>010</b>
2.		(-)	Costul vânzărilor	<b>711</b>	<b>020</b>
3.		(=)	<b>Profit brut (pierdere brută)</b> <i>(rd.010-rd.020)</i>	<b>Nu se utilizează</b>	<b>030</b>
4.		(+)	Alte venituri din activitatea operațională	<b>612</b>	<b>040</b>
5.		(-)	Cheltuieli de distribuire	<b>712</b>	<b>050</b>
6.		(-)	Cheltuieli administrative	<b>713</b>	<b>060</b>
7.		(-)	Alte cheltuieli din activitatea operațională	<b>714</b>	<b>070</b>
8.		(=)	<b>Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere)</b> <i>(rd.030+rd.040-rd.050-rd.060-rd.070)</i>	<b>Nu se utilizează</b>	<b>080</b>
9.	<b>Rezultatele financiare care pot apărea în legătură cu desfășurarea activității de bază</b>	(±)	<b>Rezultatul din alte activități: profit (pierdere)</b> (venituri – cheltuieli), inclusiv operațiuni cu active imobilizate, financiare și evenimente excepționale <i>[(621-721)±(622-722)±(623-723)]</i>	<b>Nu se utilizează</b>	<b>090</b>
10.		(=)	<b>Profit (pierdere) până la impozitare</b> <i>(rd.080+rd. 090)</i>	<b>Nu se utilizează</b>	<b>100</b>
11.		(-)	Cheltuieli privind impozitul pe venit	<b>731</b>	<b>110</b>
12.		(=)	<b>Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune</b> <i>(rd.100-rd.110)</i>	<b>333</b>	<b>120</b>

*Sursa: elaborat de autor*

Din informația conținută în tabel, constatăm că rezultatele financiare ale entității, au o structură eterogenă, caracterizând două tipuri de activități: *activitatea operațională și alte activități, inclusiv operațiuni cu active imobilizate, financiare și evenimente excepționale*. Fiecare activitate

presupune cheltuieli și venituri specifice și pentru fiecare se evidențiază rezultatul activității, ca diferența dintre veniturile și cheltuielile aferente.

Cu referire la activitatea operațională, menționăm că evaluarea performanței pune în evidență activitățile principale ale entității, utilizând un sistem de indicatori specifici, calculați pe baza Situației de profit și pierdere, pe de-o parte, și pe baza notelor la situațiile financiare, pe de altă parte.

*Venitul din vânzări* evidențiază dimensiunea portofoliului de afaceri realizate de o entitate în relație cu diferiți parteneri. Fiind un indicator de volum, el reflectă atât latura comercială a unei entități producătoare (*prin producția vândută*), cât și volumul activității desfășurate de o entitate comercială (*prin vânzările de mărfuri*), precum și de entități prestatoare de servicii, contracte de construcție și de leasing operațional și financiar. *Venitul din vânzări* poate fi majorat fie printr-un volum sporit al bunurilor vândute, serviciilor și lucrărilor, fie prin creșterea prețurile practicate, fie prin ambele metode. Capacitatea entității de a schimba unul sau ambii factori va depinde de cererea pentru produsele, mărfurile, serviciile entității, de poziția acesteia în competiția în care s-a angajat, precum și de condițiile oferite întreprinzătorului de mediul economic.

*Costul vânzărilor* reflectă valoarea contabilă a produselor/mărfurilor vândute, costurilor serviciilor prestate/lucrărilor executate în cadrul activității operaționale a entității atribuite la cheltuieli și corelate cu veniturile înregistrate în rd.010 a Situației de profit și pierdere. Costul vânzărilor include: *valoarea contabilă a produselor/mărfurilor vândute; costul serviciilor prestate și/sau lucrărilor executate; costul lucrărilor aferente contractelor de construcție; costul serviciilor aferente contractelor de leasing operațional și financiar.*

Primul rezultat care se determină în Situația de profit și pierdere este **rezultatul brut**. El oferă un important indiciu cu privire la mărimea produselor livrate, serviciilor prestate, lucrărilor efectuate în valoarea brută. Menționăm că, acest rezultat nu se contabilizează și nu se reflectă într-un registru de evidență a rezultatelor. El este un indicator provizoriu, care ar putea fi asemănat cu marja brută, destul de activ utilizată în practica internațională de management financiar.

**Rezultatul din activitatea operațională** se calculează ca diferența dintre veniturile și cheltuielile din activitatea operațională. Prevederile naționale ce reglementează conținutul indicatorilor situațiilor financiare explică *doar modalitatea de calcul* al acestui indicator, dar nu și conținutul economic și scopul acestuia [11, pct. 92]. În opinia noastră, acest indicator, obținut de entitate, din activitatea sa de bază, relevă în formă brută capacitatea activității operaționale de a genera profit.

Remarcăm faptul că, la calcularea **rezultatului altor activități** sunt incluse: *rezultatul din operațiuni de ieșire aferente imobilizărilor, rezultatul din operațiuni financiare și rezultatul din evenimente excepționale*. În opinia noastră, această modalitate de determinare și prezentare în Situația de profit și pierdere nu admite calcularea rezultatului activității ordinare și celui excepțional. Rezultatul din evenimente excepționale are un caracter întâmplător, el neputând fi luat în calcul pentru aprecierea performanței viitoare a unei entități, atât datorită lipsei de regularitate în apariții, cât și datorită sensului economic. Totodată, recunoaștem faptul, că o astfel de clasificare a rezultatelor financiare reprezintă baza unui sistem coerent de formare a acestora, însă în viziunea noastră necesită dezvoltare. Este vorba despre utilizarea factorului contributiv la exprimarea rezultatului financiar [2, p. 28-31]. În plus, componența actuală a altor rezultate financiare se bazează pe repartizarea simplă a veniturilor și cheltuielilor, ce nu sunt legate de activitatea de bază.

Următorul pas în determinarea rezultatului net este calcularea **rezultatului până la impozitare**. Conform prevederilor fiscale din RM, entitatea ce obține profit, *calculează impozit pe venit*. Legislația fiscală determină reguli de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor în scopuri fiscale, iar SNC-urile - reguli de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor în contabilitatea financiară. Datorită acestui fapt este necesară calcularea **rezultatului impozabil** în baza legislației fiscale prin perfectarea Declarației privind **impozitul pe profit**. În opinia noastră, termenul „*impozitul pe venit*” nu este corect și trebuie înlocuit cu termenul „*impozitul pe profit*”, întrucât, conform legislației în vigoare, nu se impozitează venitul, ci rezultatul (profitul).

**Rezultatul net al perioadei de gestiune** se determină în contul 351 „Rezultat financiar total” și se contabilizează în debitul sau creditul contului 333 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune”. Acest indicator reprezintă rezultatul aferent activității cu caracter repetitiv și normal, care exprimă sintetic performanța financiară a entității. Dar, nu uităm că el include rezultatul excepțional, care are o natură neobișnuită și un caracter întâmplător.

**Concluzie.** Cert este faptul, că performanța financiară nu se măsoară doar printr-un singur indicator, ci prin aprecierea efortului depus (cheltuieli) de entitate și efectului obținut (venituri), în vederea determinării rezultatelor financiare. O entitate care obține profit demonstrează o performanță financiară, însă **realizarea de performanță, de către orice entitate, impune obținerea și maximizarea profitului (evoluția profitului).** În vederea măsurării performanței financiare, datele din Situația de profit și pierdere pot fi divizate cu scopul analizei ce vizează creșterea și dezvoltarea entității și altele ce vizează profitabilitate. Cu părere de rău, doar informațiile din Situația de profit și pierdere nu sunt suficiente pentru aprecierea competitivității, eficienței, eficacității, reputației entității, avantajului concurențial etc. La nivelul unei entități, pentru a putea aprecia măsura în care obiectivele entității sunt atinse și strategiile sunt eficiente, este absolut necesară determinarea unui sistem integrat de indicatori, care să permită aprecierea nivelului atins de performanță globală, nu doar financiară.

### Bibliografie

1. Albu N., Albu C. Instrumente de management al performanței. București: Editura Economică, Volumul II. 2003. 272 p.
2. Aspecte problematice ale contabilității rezultatelor financiare în telecomunicații. Bădicu G. tz. de doct. Chișinău, 2014
3. Bibu N. Performanță, funcție de eficacitate și eficiență. Timișoara, Mirton, 2002. 164 p.
4. Bucur V., Bădicu G. Eficiența și eficacitatea în aprecierea nivelului de performanță în telecomunicații: aspecte teoretice și practice. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: Conferința științifică internațională: Culegere de articole selectiv, 25-26 septembrie 2015. Chișinău: ASEM 2015. Vol. III. p.p. 81-89.
5. Bunea Ș. De la performanța financiară la performanța globală. Analiza unor concepte și practici specifice. În: Contabilitate, expertiză și auditul afacerilor. Nr. 4, aprilie 2013. 35-40 p.
6. Busuioc L. Performanțele financiare ale agenților economici pe plan național și european. București: Universitară. 2012. 172 p.
7. Ciora C. Analiza performanțelor prin creare de valoare. București: Economica, 2013. 203 p.
8. Deaconu M. A. Accepțiuni și dileme privind performanțele întreprinderii. În: Audit financiar, nr.10, 2008, p.p. 3-13
9. Jianu I. Evaluare, prezentare și analiza performanței. București: CECCAR, 2007. 260 p.
10. SNC „Cheltuieli”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013. nr. 233-237 (4551-455) din 22.10.2013.
11. SNC „Prezentarea situațiilor financiare”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013. nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.
12. Ștefănescu A. Performanța financiară a întreprinderii între realitate și creativitate. București: Economica, 2005. 254 p.
13. Tabără N. ș.a. Performanța firmei în contextul reglementărilor internaționale (partea I). În: Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor. nr. 5, 2008. p.p. 25-28 .
14. Tabără N. ș.a. Performanța firmei în contextul reglementărilor internaționale (partea II). În: Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor. nr. 6, 2008. p.p. 19-24.

**ASPECTELE CONTABILE ȘI JURIDICE LEGATE DE PROTECȚIA ÎMPOTRIVA  
ATACURILOR INGERINȚEI ILEGALE ASUPRA ENTITĂȚILOR DE PROPRIETATE  
ACCOUNTING AND LEGAL ASPECTS PROTECTION FROM ILLEGAL  
ENCROACHMENTS ON THE PROPERTY RAIDER ENTITIES**

*YATSKO Maksim, PhD, Associate Professor, Ujgorod National University, Ukraine*  
[maksym.yatsko@uzhnu.edu.ua](mailto:maksym.yatsko@uzhnu.edu.ua)

**Rezumat.** În articol se cercetează aspectele contabile și juridice ale protecției împotriva atacurilor ingerinței ilegale asupra entităților de proprietate se propune de-a folosi uneltele formării (Cotei) de capital autorizat a înreprinzătorilor bisnesului mic și mijlociu de-a avea dreptul de-a se folosi de bunurile proprii , care nu dă posibilitatea de-a avea dreptul a pretinde și la aceste bunuri prin încălcarea legii. Se ia în considerare metoda de contabilitate care se introduce în capitalul autorizat dreptul utilizării proprietății.

**Abstract.** The article investigates the accounting and legal aspects of protection against illegal encroachments on the property raider entities. It is proposed to use the tools of the authorized (share) capital of small and medium enterprises the right to use the property, making it impossible to illegal transfer of ownership of such property. We consider the accounting method to reflect the introduction of the share capital the right to use the property.

**Cuvinte cheie:** atacuri de ingerință, capital autorizat, aport la capitalul autorizat, dreptul utilizării proprietății.

**JEL:** M41

**Introducere.** Dezvoltarea proceselor și efectelor economice au loc în două direcții: conform legii, unde dreptul la funcționarea entităților de menaj se alocă de stat, și latent, cel ascuns de influența statului-sectorul din umbră. Existența acestor direcții există în diferite proporții, ele practic oricând, există la orice fel de sistema economice. Ignorarea ultimei din politica de stat și din cercetările științifice, diminuează eficacitatea reglementării economiei în complex.

Chiar în formarea sistemii pieței economice, fără asigurarea statului de drept, baza funcționării economiei-dreptul la proprietate, poate fi încălcat. Lipsa în Ucraina a statului de drept adecvat formează baze pentru acapararea bunurilor ilegal ca element de crimă. Motivele pentru aceste procese sunt:

- nivele înalt al criminalității în general;
- nivelul înalt al corupției și influența asupra organelor de drept;
- lipsa mecanismelor de-a interveni și apăra dreptul de proprietar.

Soluția acestor întrebări importante- este o sarcină grea pentru organele de stat .Până există asemenea riscuri majore , ce le rămâne le investitori și proprietare pentru ași apăra capitalul lor? Acest lucru cauzează întrebări în hotărârea problemei , întrebări care sunt analizate mai detaliat și au concentrare mai îngustă a bazelor de protecție contabilitate și drept. De aceea e actuală cercetarea protecția contabilitate și drept a bunurilor proprietarului de atacurile ingerințelor și hotărârea problemei dreptului de proprietar.Valoarea o constată orice cercetare în această direcție, care o să dea posibilitatea apărării,în deosebi direcția empirică.aceasta la rândul său o să contribuie la reglarea creșterii economiei și societății în ansamblu.

**Analiza ultimelor cercetări și publicări.** Tema apărării de atacurile ingerințelor au fost cercetate de mai mulți oameni de știință, ca O.A. Burbelo, S.K . Ramazanov, O.M Zaeț, T.S. Gudima, O.M. Kuzmenco, Z. Varnalii, I.Mazur, R.V. Kuzina, P.V. Bernaz, O.O. Sereda. I.A. Dmitirev, V.Iu. Nestorenco,I.M. Macarciuk, M. Leascenco, O.A. Burbelo, G.V. Kozacenco, Iu. S. Pogorelov, S.O. Burbelo ș.a. în afară de aceasta , dreptul economic de investitor se află pe ordinea de zi în guvern,la comitetul care răspund de economia politică și reprezintă puterea de stat.



Dar, rămân puțin cercetate problemele de contabilitate și a principiilor juridice de protecție de atacurile ingerințelor asupra bunurilor de proprietari de afaceri mici și mijlocii în economie, îndeosebi prin mecanisme de formare a capitalului autorizat.

**Sarcina.** Scopul articolului este cercetarea problemelor de contabilitate și a principiilor juridice de protecție a atacurilor ingerințelor asupra bunurilor de proprietari de afaceri mici și mijlocii în economie, îndeosebi prin mecanisme de formare a capitalului autorizat.

**Expunerea materialului principal.** Căi nelegale de acaparare a bisnesului au existat pe o perioadă lungă. Aceasta are legătură cu economia tânără, care se dezvoltă, aceia care au ales calea de formare a legăturilor de piață întâlnesc greutăți în acumularea primară a capitalului. Acest proces n-a ocolit și Ucraina. Chiar 25 de ani existență a Ucrainei ca stat independent, sistemul n-a protejat de atacurile ingerințelor asupra bunurilor de proprietari, dar chiar n-a dobândit o eficacitate suficientă.

Așa dar, conform cercetărilor Institutului de Economie Mondială din Hamburg evaluarea după atractivitatea investițiilor în anul 2016 ucraina a ocupat locul 130 (2015 – locul 89) din 174 de țări. Vecinii Ucrainei după evaluare este Aljir (129) și Irak (131). Aceasta ne constată despre faptul că reformele în sfera economică nu sunt suficiente în ansamblu. Sau creșterea sau schimbarea economiei e prea mic, în comparație cu alte țări.

În asemenea condiții realizarea afacerilor este dificilă să și desfășoare activitatea pe baza principiilor liberei concurențe. În afară de aceasta, sau mărit cazurile de transfer inechitabil de proprietate asupra activelor întreprinderilor mici și mijlocii.

Fenomenul de atac ingerințelor sau confiscarea bunurilor a apărut pe dezechilibru în procesele economice și prezența unui segment semnificativ al economiei subterane, apărarea căreia, ca drept se face ce metodă ilegală.

Atac de ingerință – este punerea în aplicare a metodelor, îndreptate în acapararea întreprinderilor (bunurilor lui) fără acordul proprietarului sau prin coerciție de acord, și folosirea ilegală sau formală-legală a acțiunilor. Cu aceasta, acțiunile formale-legale a atacurilor ingerințelor încalcă regulamentul „cifra de afaceri realizată” și ating drepturilor fundamentale și libertatea activității economice [2, p. 59].

Toate acestea sunt o condiție prealabilă pentru, mai mult responsabili pentru capitalul autorizat întreprinderile mici și mijlocii din punct de vedere al protejării proprietarului de capital. În conformitate cu legislația economică [5] pentru capitalul autorizat întreprinderile mici și mijlocii întreprinderile distribuie regim juridic în urma bunurilor de proprietar:

- drept de proprietar;
- dreptul de management economic;
- dreptul de management operațional;
- alte drepturi (dreptul de proprietate, dreptul de utilizare).

Dreptul de proprietar este fundamentul unui sistem economic orientat spre piață. El este primar în organizarea economiei în ansamblu. Baza funcționării sale. Statul trebuie să asigure o protecție adecvată a acestui drept pentru entitățile de menaj.

Dreptul de afaceri se întâlnește mai rar, ca drept în instituții și organizații care fac parte din sectorul bugetar. Organizațiile care sunt mai mari în managementul ierarhiei (organizațiile mamă) care au dreptul de proprietate de afaceri pentru a fi utilizate de către organizațiile inferioare care își păstrează dreptul de a controla utilizarea proprietății și scopul acesteia.

Dreptul de management operațional este legat cu transferul dreptului de proprietate de a utiliza și de a dispune bunurile în folosul proprietarului. Dreptul de management operațional se folosește pentru punerea în aplicare a proceselor ne comerciale. Bunul transferat de controlul operațional poate fi scos din circulație doar de proprietar.

Alte drepturi sunt mult mai interesante din punct de vedere a formării sistemelor de protecție contabilitate și dreptă bunurilor de proprietar. Dreptul de folosință este dreptul care dă posibilitate de folosință a bunurilor în dezvoltarea gospodăriei, dar dreptul de proprietate rămâne la subiectul original. Dreptul de folosință poate apărea pe baza diverselor tranzacții, inclusiv contractele de leasing sau de închiriere. Legislația actuală a Ucrainei permite separarea acest drept în alte tranzacții.

Pentru noi, important este faptul formării capitalului autorizat în baza excluderii dreptului de-a folosi proprietatea, unde dreptul la proprietate se păstrează doar de proprietar (persoană fizică sau juridică). Contribuțiile participanților și fondatorii pot acționa în conformitate cu cap. 2, art. MAS 115, p. 1, art. 86 Cod comercial, dreptul de folosință a pământurilor, apei, și alte resurse naturale, clădiri, structuri și alte drepturi de proprietate înstrăinate (drepturile de proprietate, inclusiv de proprietate intelectuală).

Aceste drepturi trebuie să aibă o valoare monetară. Această valoare monetară, dacă bunurile nu sunt proprietăți de stat sau de utilitate se realizează de fondatori. Pentru aceasta sunt necesare următoarele acte, care o să pună baza ogîndirii operațiilor contabile:

- Procesul-verbal al adunării generale a participanților cu o indicație clară de parametri de intrare în dreptul de folosință ca proprietar
- Actul de evaluare a contribuției participanților prezentat printr-un document separat, anexa la protocol. În acest act este necesar de-a defini toți parametrii și detaliile obiectului, care se transmite și condițiile de utilizare.
- Actul de acceptare și de transfer de drepturi de utilizare la capitalul social care înregistrează începutul utilizării efective a obiectului, în cadrul activităților întreprinderilor mici și mijlocii. Acest act va sta la baza operațiunii contabile.

Pentru taxa de obiecte speciale, se poate oferi, de asemenea, **contractul**. Aceasta se referă dreptul de a folosință a drepturilor de proprietate a proprietății intelectuale (art. 1107 Cod civil Articole 31, 32 din Legea privind drepturile de autor). Dar în mod discreționar se poate semna un contract cu subiecții întreprinderilor mici și mijlocii și participanții care va constitui un argument suplimentar în apărarea drepturilor de proprietate.

După ce se vor întocmi aceste acte, ar trebui să se înregistreze servituți pe proprietate în temeiul legii cu privire la înregistrarea de stat a drepturilor. Avocatul firmei întocmează acest lucru conform procurei. Contribuțiile dreptului de folosință pot fi:

1. Dreptul de folosință a **resurselor naturale** – în special terenuri (altele decât cele de stat de proprietate sau a proprietății municipale) și apă, și așa mai departe.
2. Dreptul la folosință a activelor fixe - clădiri, instalații, vehicule, echipamente, scule, etc.
3. Drepturile de a folosi dreptul de proprietate asupra drepturilor de proprietate intelectuală - dreptul de a folosi marca comercială (semn pentru marfă și servicii) programa de calculator, baza de date, alte obiecte a bunurilor intelectuale.

Ministerul Finanțelor din Ucraina recomandă, dreptul de-a folosi proprietatea și a include active necorporale, reflectând activitatea economică în „capitalul neremunerat” contul de debit 46 și credite 40 „Capital”, și înregistrarea utilizării - contul de debit 12 „Active necorporale” și credite 46 „Capital neremunerat” [6].

O să analizăm efectuarea contabilă conform operațiunii din tabelul 1.

Adăugarea de drepturi de folosință afectează în mod direct indicatorul rezultatelor financiare părțile fiscale la tranzacție și, prin urmare, la baza de impozitare pe profit. Ajustări specifice a rezultatelor financiare ale operațiunilor pentru contribuția la capitalul social, legea fiscală dreptul la folosință nu prevede. În unele cazuri capitalul social și cea proprietarilor mici și mijlocii poate fi condiționat de plata drepturilor de către ne rezidenți, plătitor de impozit unic sau beneficiar al impozitului pe venit, în cazul în care dreptul de folosință de către proprietar a bunurilor intelectuale (brendul, marca pentru servicii și produse), apoi transferat în schimbul unor drepturi corporative pot fi considerate drept compensație în natură - Royalty

În conformitate cu legea fiscală pentru transferul dreptului de folosință a proprietății - servicii de livrare de aceia obiectul se supune TVA-ului. Baza fiscală este convenită cu participanții a costurilor, dar nu mai puțin decât prețul de achiziție al serviciilor transferate sau prețuri regulate.

**Tabelul 1. Operațiunile contabile prin introducerea în capital social cu dreptul de a folosi proprietatea**

№	Conținutul operațiunilor de afaceri	Operațiune de contabilitate		Suma, grn/
		Debit	Credit	
<b>La întreprinderile mici și mijlocii</b>				
1	Obține plata sub formă de drepturi de folosință (act de acceptare și transfer de utilizare compilat)	154	46	50000
2	Afișarea unui credit fiscal de TVA (în cazul în care TVA e pe factură)	641	46	10000
3	Actiunile necorporale recunoscute la un cost convenit cu participanții	122, 123	154	40000
<b>La proprietar (investitor)</b>				
1	Înscris ca contribuție a capitalului social cu dreptul de folosință	377	746	50000
2	Datorii fiscale, inclusiv TVA înregistrate în avans	746	641	10000
3	Drepturi corporative obținute	14	377	50000

Dar dreptul la operațiuni de trecere în folosință a capitalului social dreptului la bunuri intelectuale (brenduri, programe pentru calculatoare ș.a.). Aceste operațiuni nu se impun cu TVA în cazul în care beneficiarul are dreptul la folosință va fi societate pe acțiuni. Așa că plata Royalty se realizează cu titluri de valoare și acțiuni, de aceea părților le este disponibilă scutirea de la alin 2 paragrafe. 196.1.6. CLE.

Este necesar să se recunoască valabilitatea principalelor modalități de combatere a atacurilor ingerinței propuse de către cercetători în deosebi: în primul rând de partea proprietarului trebuie să fie statul și să adopte instrumente eficiente și reale pentru protecția drepturilor de proprietate; în al doilea rând, transparența și eficiența întreprinderilor, care pot face compania practic invulnerabil la atacurile ingerințelor; în al treilea rând, a crea un registru a judecăților atacurilor ingerințelor de-a prezenta Consiliului Superior al Justiției afaceri personale a judecătorilor care le-a adus, etc. Dar factorul principal de menținere este că acestea necesită acțiuni specifice de către autorități în organizarea activității economice în ansamblu, și la protecția proprietății ca urmare a folosinței drepturilor de proprietate este o modalitate prin care pot fi puse în aplicare în mod direct proprietarului.

**Concluzii.** Pentru economiile cu mecanisme slab dezvoltate și ineficiente pe piață este oportun să se utilizeze metodele de separare a dreptului de a utiliza dreptul de a dispune de proprietate pentru întreprinderile mici și mijlocii, în special pentru proprietate, care are un nivel de lichid. În contabilitate sunt instrumente speciale, care permit să se ia în considerație nuanțele juridice privind dreptul de proprietate, înregistrarea și executarea corespunzătoare

### Bibliografie

1. Rating-ul atractivității investiționale: Ucraina se duce la fund [sursă electronică]. - Acces: <http://www.businessz.com.ua/news/27/1229>
2. Securitatea economică a întreprinderii și amenințările de tip raider: monografie colectivă [Text] / [O.A.Burbelo, SK Ramazanov, O.M.Zayets, TS Gudimov, ON Kuzmenko / pentru știință. Ed. O.A.Burbelo, SK Ramazanova]. - Severodonetsk: Izd EUNU. Dal, 2015. - 285 p.
3. Varnaliy S. Mazur I. Dispoziții de bază și modalități de a depăși în Ucraina raid [resursă electronică]. - Acces: <http://old.niss.gov.ua/monitor/juli/1.htm>
4. Vere RV Corporate contabilitate și raportare în Ucraina: de stat și de dezvoltare actuale perspective: Monografie / RV vere. - Kherson: Grin D., 2015. - 416 p.
5. Codul economic al Ucrainei din 16.01.2003 Numărul 436-IV [resursă electronică]. - Acces: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
6. Scrisoarea Ministerului de Finanțe al Ucrainei a 25.03.03 №053-2943 de a solicita dreptul de a folosi proprietatea [resursă electronică]. - Acces: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art\\_id=29507&cat\\_id=34931](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=29507&cat_id=34931)

UNELE ASPECTE PRIVIND ORGANIZAREA CONTROLLINGULUI ÎN CADRUL  
ÎNTRINDERILOR AUTOHTONE  
SOME ASPECTS OF THE ORGANIZATION OF CONTROLLING IN  
LOCAL ENTERPRISES

MIHAILA Svetlana, dr, conf. univ., ASEM, [sv\\_mihaila@yahoo.com](mailto:sv_mihaila@yahoo.com)

**Rezumat.** Cu scopul producerii unor sinteze necesare procesului decizional, în sensul coordonării, planificării și informatizării, vine în sprijinul managementului de top un instrument modern - controllingul. Acesta la rândul său fiind un sistem, care asigură utilizarea adecvată a resurselor companiei, generând, astfel, transparența în tranzacții și decizii cu efect direct asupra creșterii rentabilității entității.

În această publicație prezentăm o modalitate de organizare a controllingului în cadrul unei entități de producere și comercializare a fursecurilor din Republica Moldova. Totodată, sunt tratate etapele de derulare și implementare ale controllingului, respectiv rolul acestuia în gestiunea întreprinderii, în urma aprecierii și analizei situației actuale a entității. Odată cu organizarea controllingului au fost stabiliți factorii de influență interni și externi asupra acestuia. În final, au fost formulate concluziile și au fost stabilite avantajele implementării controllingului.

**Abstract.** Controlling comes for the support of top management as a modern tool with the purpose of producing synthesis, necessary for decision-making process in the sense of coordination, planning and informatisation. This system ensures appropriate use of company resources, thus generating transparency in transactions and decisions with direct effect on increasing profitability entity.

In this publication, we present a way of organising controlling in an entity, which produce and sells cookies in Republic of Moldova. At the same time, we analyse stages of development and implementation of controlling and its role in the management of the company after assessing and analysing the current situation of the entity. Together with the organization of controlling there were established internal and external factors influence on it. The conclusions were formulated and were determined the advantages of controlling implementation.

**Cuvinte cheie:** controlling, implementare, proces de gestiune, decizii manageriale, raport managerial, controller.

**JEL: M 41**

**Introducere.** Internaționalizarea afacerilor și intensificarea globalizării economice în secolul XXI, au creat multe întrebări și probleme, care nu mai pot fi soluționate utilizând un instrumentar vechi de gestiune a afacerii. Investigând literatura de specialitate, observăm că efectul globalizării a afectat toate domeniile, dar cel mai afectat nivel este partea economică. Astfel, după ascensiunea din ultimele decenii, constatăm că întreprinderile constituie vectorul principal al progresului economic, în toate țările lumii indiferent de nivelul de dezvoltare. Urmărind această evoluție, s-a creat condiții pentru dezvoltarea întreprinderilor, care totodată sunt impuse să răspundă provocărilor, prin implementarea unor noi instrumente de gestiune eficiente a entității.

În astfel de condiții de funcționare și de gestiune a afacerii, o soluție care vine să rezolve numeroase probleme prin utilizarea unor noi abordări ale managementului îi revine anume controllingului.

**Fundamente teoretice.** Controllingul este un instrument al managementului modern, aplicat la nivel mondial, datorită anumitor avantaje pe care acesta le aduce cu scopul realizării obiectivelor entității.

Controllingul reprezintă un sistem integrat informațional de gestiune operativă și strategică care interconectează și coordonează procesele de evidență, control, analiză, monitorizare și planificare în scopul evitării anumitor riscuri din activitatea entității și realizarea obiectivelor în scopul atingerii performanțelor propuse [1, p. 20].

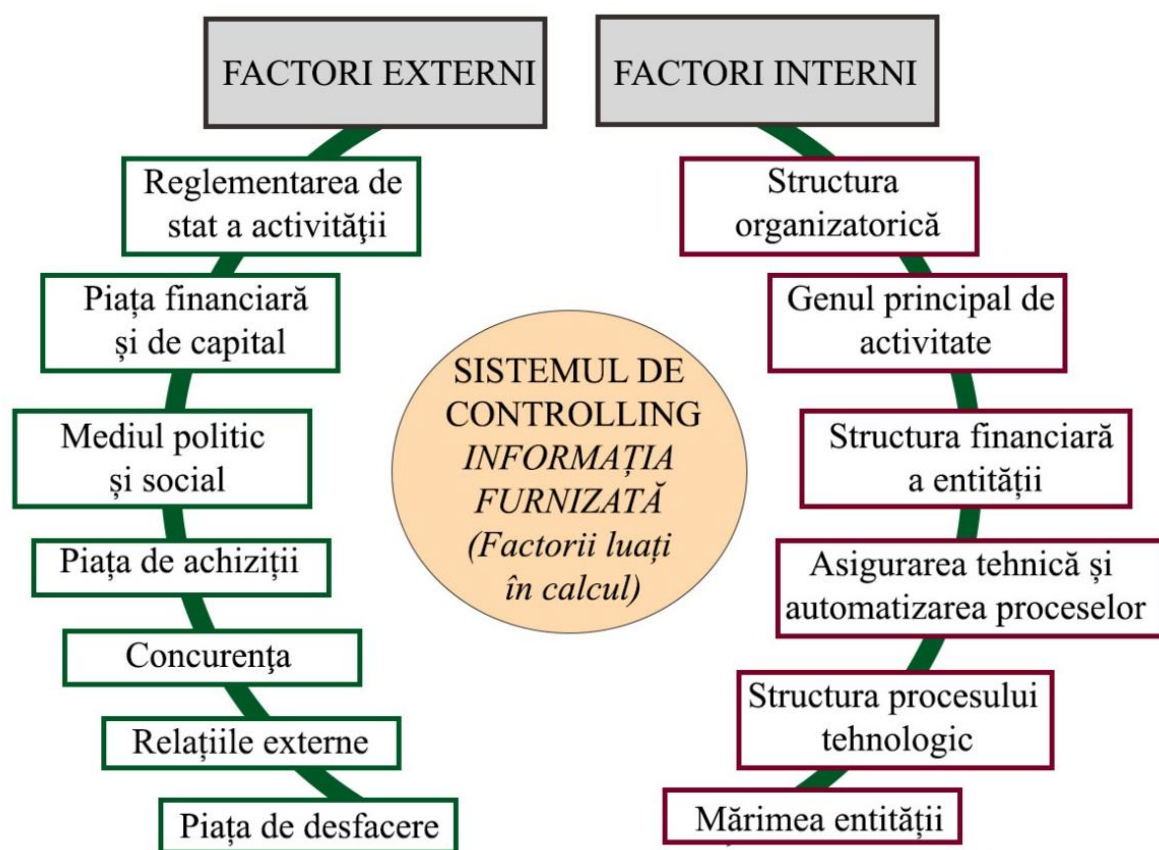
Economistul român Tulvinschi M., susține că controllingul este un ansamblu de instrumente calitative și cantitative de control care sunt aplicate pentru coordonarea informațiilor și pentru

sprijinirea proceselor de decizii. Succesul controllingului depinde de capacitatea sistemului informațional de a reflecta cât mai adecvat procesele materiale și imateriale din cadrul entității, precum și reprezentarea lor în fluxurile financiare, astfel încât să se poată obține o imagine dinamică cât mai exactă a diferențelor dintre nivelul planificat și ceea ce s-a realizat efectiv. Urmărind îmbunătățirea permanentă a proceselor și funcțiilor entității economice, controllingul trebuie să ofere un sistem de avertizare timpurie asupra problemelor care pot să apară în cadrul entității. Controllingul contribuie la creșterea performanței în cadrul entității, asigurându-i competitivitate și prezență durabilă pe piață [2, p.29-30].

Fără îndoială controllingul vine ca o metodă modernă, care o dată ce este aplicată în cadrul întreprinderii, o poziționează în fața concurenților, devenind totodată instrument prețios utilizat de către managementul acesteia în cadrul proceselor decizionale.

Atenția acestora ar trebui să fie concentrată atât pe factori și procese care sunt prezente intern în cadrul unității economice cât și pe factorii din mediul extern, care prin influențele exercitate pot determina necesitatea implementării anumitor schimbări.

Astfel, un sistem de controlling trebuie să fie adaptat separat în conformitate cu specificul fiecărei entități și acesta trebuie să țină cont de factorii ce influențează organizarea controllingului, specifici entității. În figura 1 prezentăm o imagine de ansamblu a factorilor de influență interni și externi asupra conceptului de controlling.



**Figura 1. Factorii de influență interni și externi asupra controllingului**

*Sursa: elaborat de autor după [1, p. 23]*

Pentru organizarea corectă a sistemului de controlling este necesară corelarea tuturor elementelor: sistemul contabil, particularitățile ramurii, ale procesului tehnologic în condițiile economiei de piață, deoarece se interpun o mulțime de activități și aspecte de natură economică, socială, tehnologică etc. Factorii externi influențează mediul entității. Astfel, putem face diferență între mediul general, care este influențat de factorii culturali și sociali, și mediul specific al entității, care va cuprinde piața de desfacere, concurența, piața de achiziții etc. [1, p.24].



Sub influența factorilor interni și externi, sarcina de coordonare a controllingului contribuie la rezolvarea problemelor care au efect puternic asupra entității prin influențe ale mediului [3, p.3].

Problemele economice zi de zi sunt noi și diferite, prin urmare, ar trebui să se combine toate cunoștințele acumulate pentru a găsi soluții creative în condiții de incertitudine și de informații incomplete.

Scopul controllingului reiese din obiectivul entității, adică de a monitoriza, controla, a analiza și de a pune în aplicare obiectivele strategice (globale) și curente ale entității, totodată, de a menține stabilitatea și succesul unității economice.

Controllingul are nu doar obiective directe, care se referă la asigurarea capacității de anticipare, adaptare, reacționare și coordonare din cadrul unei entități, dar și un obiectiv indirect, care constă în participarea la menținerea echilibrului dintre interesele proprietarilor, angajaților și mediului.

Funcțiile controllingului sunt realizate nu doar prin participarea la procesul de gestiune dar și prin aplicarea serviciilor la nivelul managementului. Sarcinile controllerului ca specialist, constau în principal în participarea la planificarea și efectuarea comparațiilor Planificat/Realizat, analiza devierilor rezultate și propunerea măsurilor corective, în avertizarea timpurie a managementului entității de existența careva dificultăți ce țin de activitatea entității, de a ajuta în stabilirea obiectivelor strategice, etc.

Astfel, managerii din trebuie să monitorizeze concurența, identificând noi oportunități, evitând crizele social-politice, iar tehnologiile avansate trebuie să le asigure o legătură în timp real cu economia de piață. Managerii urmează să trăiască în prezent, învățând să facă față incertitudinii, iar prin intermediul sistemului de controlling, entitățile își pot atinge scopurile propuse.

**Rezultatele cercetării.** În prezenta publicație prezentăm o propunere de organizare a controllingului în cadrul unei întreprinderi de producere și comercializare a fursecurilor, SC „AriDami” SRL din or. Chișinău.

Publicația este axată în principal pe un segment al activității entității, comercializarea fursecurilor. Efectuând o analiză a situației actuale a activității întreprinderii au fost stabilite punctele forte și slabe. Deci, putem constata că *punctele forte sunt următoarele:*

- în cadrul SC „AriDami” SRL există o formă de „așa zisă” de controlling. Acest lucru poate fi observat după felul de a gândi la nivelul managementului de vârf, în atitudinea pozitivă vizavi de disciplină/ ordine, atenția cu care sunt tratați clienții, concurenții, furnizorii;
- există o filozofie a managementului orientată spre obiectivele strategice;
- compania este deschisă pentru schimbări menite să asigure realizarea scopurilor propuse, planificare a vânzărilor, lucru cu clienții etc.

*Punctele slabe sunt următoarele:*

- activitatea este dificilă, există o variație de produse în stoc, ceea ce duce la lipsa unei gestiuni eficiente a stocului;
- activitatea nu este structurată pe centre de responsabilitate (centre de profit sau centre de costuri), ceea ce duce la calcularea eronată a unor costuri;
- lipsa analizei profitabilității la nivel de produs, sau grup de produse, respectiv nu se poate ști exact care produse sunt și care nu sunt profitabile (produse de top);
- lipsa unui sistem intern de raportare managerială și de analiză a abaterilor apărute;
- planificare neefectivă a preluării comenzilor etc.

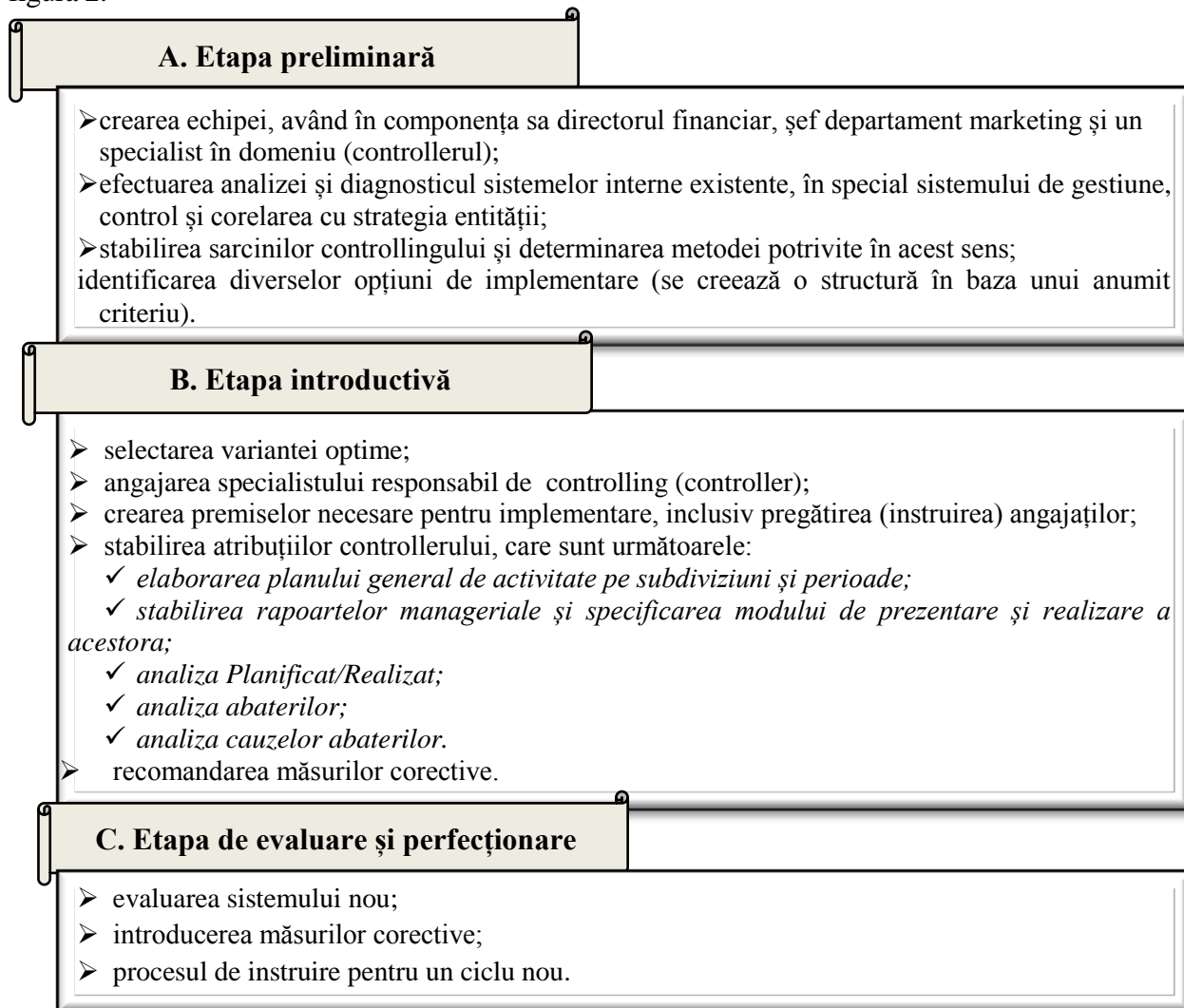
Astfel, conducerea entității își dorește:

- ☞ să ia decizii în timp util pentru a preveni, urmări nedorite pentru entitate;
- ☞ optimizarea rezultatelor activității în ansamblu;
- ☞ determinarea produselor generatoare de profit;
- ☞ deținerea unui control eficient asupra comenzilor ( de unde este comanda, preț și care comenzi au fost refuzate și de ce);
- ☞ informarea la timp privind realizarea planului;
- ☞ să fie la curent cu situația reală a entității;
- ☞ să cunoască motivele în cazul în care ar exista situații nefavorabile pentru entitate;
- ☞ să știe ce măsuri pot fi întreprinse pentru atingerea obiectivelor.

*Controllingul face ca toate cele enumerate mai sus să devină posibile!* Astfel, SC „AriDami” SRL are nevoie de controlling, însă este nevoie de îndeplinirea unor condiții:

- dezvoltarea capacității de a gestiona;
- acceptarea controllingului în cadrul entității;
- deschiderea unor noi viziuni pentru angajați și instruirea/calificarea acestora.

Etapile procesului de implementare a controllingului în cadrul SC „AriDami” SRL se prezintă în figura 2.



**Figura 2. Etapele procesului de implementare a controllingului**

*Sursa: elaborat de autor*

Îndeplinirea etapelor procesului de organizare a controllingului se desfășoară după cum urmează:

**A. Etapa preliminară**

- ✓ Implementarea a demarat la 1 iulie 2016, și a constat în crearea echipei de lucru formată din directorul financiar, șef departament marketing și controller plus magazioner.
- ✓ S-a analizat situația exactă, în care, s-a constatat este necesară implementarea controllingului și respectiv s-a luat decizia privind implementarea acestuia;
- ✓ Directorul financiar a stabilit obiectivele care urmează a fie realizate cu ajutorul controllingului:
  - *maximizarea profitului prin reducerea costurilor și sporirea vitezei de rotație a stocurilor;*
  - *stabilirea profitului generat de produsele vândute, atât în ansamblu, cât și pe produs;*
  - *raportarea managerială săptămânală;*
  - *identificarea celor mai profitabile produse;*
  - *bugetarea eficientă a planului de vânzări;*
  - *optimizarea procesului de îndeplinire a comenzilor.*

✓ S-a adaptat structura SC „AriDami” SRL la cerințele controllingului prin crearea centrelor de responsabilitate și structurarea pe tipuri/grupe de produse vândute.

**B. Etapa introductivă**

✓ *Selectarea variantei optime.* Au fost create centre de responsabilitate (centre de profit), astfel că este posibil de examinat fluxul celor mai profitabile produse, deoarece aceste produse reprezintă baza vânzărilor.

✓ Angajarea controllerului și poziționarea sa în organigrama entității, astfel încât se va subordona direct directorului financiar, rolul său fiind cel al unui supervisor și consultant. Controllerul va asista directorul, implicându-se în procesul decizional, dar fără putere de decizie.

✓ Crearea premiselor necesare pentru implementare, inclusiv instruirea angajaților:

a) *program informațional în cadrul căruia sunt stocate toate informațiile financiar-contabile ale entității.*

b) *stabilirea fluxului informațional și instruirea angajaților pentru facilitarea adaptării acestora la stilul de muncă.*

✓ Determinarea atribuțiilor controllerului:

a) *Elaborarea planului general pe subdiviziuni, săptămânal cu referire la aprovizionări/vânzări.* Acest plan, se întocmește în ansamblu și pentru fiecare centru de profit, deoarece vânzările sunt stabile doar pe termen scurt, iar fluctuațiile și modificările sezoniere sunt cauzate de diferite evenimente, care trebuie analizate separat. Abaterile constituie un element esențial în cadrul controllingului. Analiza lor ajută la identificarea diverselor cauze care duc la eșecul realizării obiectivelor.

b) *Precizarea rapoartelor și specificarea modului de întocmire a acestora.* Controllerul va întocmi următoarele rapoarte: *Raportul furnizorilor; Raportul comenzilor; Raportul vânzărilor.* Spre exemplu, Raportul privind vânzările (Tabelul 1):

**Tabelul 1. Modelul Raportului privind vânzările (în expresie cantitativă și valorică)**

SC „AriDami” SRL		Centru de responsabilitate									
Raportul privind vânzările nr. 32 pentru luna august din „01”septembrie 2016											
Nr. crt.	Denumirea produsului	Vânzări buget			Vânzări efectiv			Abateri buget (+/-)			Cauza abaterii, cod
		Cantitate, kg	Preț, lei	Suma, lei	Cantitate, kg	Preț, lei	Suma, lei	Cantitate, kg	Preț, lei	Suma, lei	
1	Fursecuri Melancolie	429,37	23	9875,51	407,55	23	9373,65	-21,82	0	-501,86	145 Refuz comanda
2	Fursecuri Asorti	359,9	28	10077,20	355,9	28	9965,2	-4	0	-112	180 Majorare preț
	<b>Total</b>	<b>789,27</b>	<b>x</b>	<b>19952,71</b>	<b>763,45</b>	<b>x</b>	<b>19338,85</b>	<b>-21,86</b>		<b>-</b>	
Manager (funcția) _____ / _____											

*Sursa: elaborat de autor în baza datelor entității SC „AriDami” SRL pentru luna august 2016*

Acest raport se întocmește de către șeful departamentului de marketing și analizat de controller pentru a fi prezentat directorului financiar. Raportul privind vânzările conține o analiză a cauzelor care au dus la realizarea sau nerealizarea planului.

Așadar, întocmirea raportului urmărește dacă sarcinile vor fi îndeplinite (analiza Planificat/Realizat; analiza abaterilor; analiza cauzelor; recomandarea măsurilor corective). Concluziile se rezumă la recomandarea înaintată de controller privind diverse măsuri sau simulare de situații. Persoana care va lua decizia finală este directorul general. De fapt, directorul general este „căpitanul corabiei”, iar controllerul este responsabil pentru furnizarea informațiilor autentice în timp util.

**C. Etapa evaluării și perfecționării sistemului nou implementat**

Această etapă include:

✓ Evaluarea noului sistem;

- ✓ Introducerea măsurilor corective;
- ✓ Procesul de instruire pentru o etapă nouă.

Evaluarea sistemului de controlling nou implementat va fi efectuată în cel puțin șase luni, cu scopul de a diversifica procesul în caz de survenire a erorilor, măsuri corective vor fi implementate și va demara o etapă nouă.

**Concluzii.** În concluzie, putem afirma, că unul din scopurile controllingului este de a verifica, dacă toate eforturile depuse contribuie la buna funcționare a întreprinderii și la realizarea obiectivelor strategice propuse. Totodată, acesta asigură identificarea erorilor, abaterilor sau discrepanțelor ce pot să apară pe parcursul activității entității și, în consecință, dă posibilitatea să se aplice corecțiile necesare, asigurându-se astfel un feedback. Un moment important la organizarea sistemului de controlling în cadrul unei întreprinderi, este să satisfacă toate cerințele și să ajute managementul de vârf în procesul de realizare a obiectivelor. În prezent, controllingul a căpătat o poziționare mai potrivită ca și instrument de gestionare, și nu doar ca o funcție a sistemului de management.

Nu există un model standard pentru implementarea controllingului în cadrul unei entități, dar este necesar de luat în considerație condițiile reale din cadrul întreprinderii, obiectivele și capacitățile echipei.

Controllingul merită implementat datorită avantajelor pe care le prezintă:

- ✓ optimizarea activității în ansamblu;
- ✓ supravegherea produselor profitabile și neprofitabile în magazine și punctele care necesită concentrarea eforturilor materiale, financiare și umane;
- ✓ identificarea exactă a locației și prețului comenzilor;
- ✓ verificarea la timp dacă totul decurge conform planului etc.

O întreprindere necesită și creativitate în procesul de implementare a controllingului, deoarece nu există un model de urmat, iar controllingul evoluează, urmând să devină în câțiva ani un instrument strategic.

Cu ajutorul controllingului, controllerul se va autoperfecționa, iar managerii vor înțelege că activitatea se va simplifica tot mai mult. Rezultatul final va fi creșterea profitului. Pentru a realiza toate menționate, specialistul în acest domeniu (controllerul) trebuie să fie în stare să asigure succesul entității și să ofere recomandări, să asigure legătura între departamente și șefi de departamente. Cu siguranță, sistemul de controlling aplicat în cadrul SC „AriDami” SRL poate fi numit drept un „instrument de gestionare”.

#### **Bibliografie:**

1. MIHAILA S., Controllingul - instrument în dezvoltarea gestiunii entităților din Republica Moldova, Economie și Sociologie, Ediție specială, nr.3/2016, Chișinău 2016, 57p.
2. TULVINSCHI M., Costurile relevante pentru decizie într-un sistem de controlling eficient, Economie teoretică și aplicată, Volumul XVII (2010), No. 5(546), pp. 27-37
3. HORVATH & PARTENERS, Controlling, ediția II-a, ed. C.H. Beck, București 2009, 309p.
4. ALEXA V. Controllingul în mediul de afaceri internațional, Editura Mirton, Timișoara, 2011, 223 p.
5. ALEXA V. Controllingul instrument al conducerii afacerilor, Editura Mirton, Timișoara, 2010, 301 p.
6. ALEXA V. Controlling, Editura Mirton, Timișoara, 2003, 320 p.
7. OARGĂ V. Controllingul – instrument managerial, Editura Augusta Artpress, Timișoara, 2006, 309 p.

**ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ РАБОТНИКАМ ПРЕДПРИЯТИЯ:  
ПРАКТИЧЕСКИЕ И НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ  
GRANTING BORROWED FUNDS TO THE WORKERS OF THE ENTERPRISE:  
PRACTICAL AND TAX ASPECTS**

**ТОДОРОВА Людмила, д.э.н., конф. унив., ГАУМ, [todorovalv@mail.ru](mailto:todorovalv@mail.ru)  
Алена ПОПОВИЧ, аудитор, сертифицированный бухгалтер-практик (САР)**

***Аннотация.** Предоставление заемных средств сотруднику оформляется договором, в соответствии с которым заимодавец (работодатель) передает в собственность заемщику (работнику) определенную денежную сумму, а последний обязуется ее вернуть. Дополнительный доход для работника в виде льготы будет определяться работодателем только в случае, если предоставленный заем является беспроцентным или, если установленный процент ниже соответствующей ставки, установленной НБМ.*

***Abstract.** Granting borrowed funds to the employee by the employer should be documented. There have to be concluded an agreement where should be specified that the creditor (the employer) transfers in property to the borrower (the employee) a certain amount of money, and the last one undertakes to return it. The additional income of the employee will be considered an incentive, in cases when the loan is without interest or if the established interest rate is lower than the interest rate established by the National Bank of Moldova.*

**Key words:** the contract, loans, an interest-free loan, promotion, the interest rate.

**JEL:** M 41

Порядок обращения работника за предоставлением займа и принятия решения по данному вопросу регулируется предприятием на локальном уровне. Как правило, работник, нуждающийся во временной финансовой помощи, пишет заявление на имя руководителя предприятия, по которому принимается решение либо единолично руководителем, либо специально созданной комиссией.

Предоставление заемных средств сотруднику оформляется договором, в соответствии с которым заимодавец (работодатель) передает в собственность заемщику (работнику) определенную денежную сумму, а последний обязуется ее вернуть. Если стороны предполагают, что договор займа беспроцентный, об этом необходимо прямо указывать в договоре.

Правильно составить договор займа с сотрудником – это полдела: самое «интересное» для бухгалтера начинается после фактической выдачи займа. Прежде всего, необходимо определить, возникает ли у сотрудника материальная выгода от экономии на процентах за пользование заемными средствами. Дополнительный доход для работника в виде льготы будет определяться работодателем только в случае, если предоставленный заем является беспроцентным или, если установленный процент ниже соответствующей ставки, установленной НБМ.

Согласно статье 19 **Налогового кодекса** к налогооблагаемым льготам, предоставленным работодателем, относятся процентные начисления, полученные как результат положительной разницы между базисной ставкой (округленной до следующего полного процента), установленной НБМ в ноябре года, предшествовавшего отчетному налоговому году.

**Процентные ставки для расчета льгот, оказанных работодателем:**

- в 2014 году базисная ставка – 4% годовых;
- в 2015 году базисная ставка – 4% годовых;
- в 2016 году базисная ставка – 20% годовых;
- в 2017 году базисная ставка – 9% годовых.



Доход от предоставления займа определяется ежемесячно по следующей формуле:

$$F = S \times \frac{N}{365} \times \frac{RB - RP}{100},$$

где:

F – сумма льготы, предоставленной работодателем;

S – сумма займа;

N – количество дней в месяце, в течение которых работник пользовался займом;

Rb – базисная ставка (округленная до следующего полного процента), установленная

НБМ;

Rp – процентная ставка, начисленная по займу, предоставленному работодателем.

После возврата части займа сумма льготы исчисляется в том же порядке, в соответствии с формулой, с учетом суммы, возвращенной в счет погашения займа.

Чтобы лучше понять, каким образом рассчитывается льгота при предоставлении займа сотруднику, предлагаем воспользоваться следующими условными примерами:

**Пример 1** – Расчет льготы, предоставленной работодателем в виде беспроцентного займа;

**Пример 2** – Расчет льготы, предоставленной работодателем при предоставлении займа в виде 4% годовых (меньше процентной ставки для расчета льгот для 2017 года);

**Пример 3** – Расчет льготы, предоставленной работодателем при предоставлении займа в виде 9% годовых (процентная ставка при расчете льгот для 2017 года).

**Пример 1.** Предположим, что 10 января 2017 года между работодателем и своим работником был заключен договор о предоставлении беспроцентного займа на 6 месяцев в размере 15 000 леев. По условиям договора, возврат займа будет производится работником, начиная с марта 2017 года. Погашение части долга было произведено работником:

05.03.2017 года – 2500 леев,

05.04.2017 года – 2500 леев,

10.05.2017 года – 2500 леев,

08.06.2017 года – 3500 леев,

10.07.2017 года – 4000 леев.

Рассчитаем размер льготы, предоставленной работодателем с 10 января 2017 года по 10 июля 2017 года:

- за январь 2017 года (10.01.17-31.01.17) – 22 дня:  
 $((15\ 000 \text{ леев} \times 22 \text{ дня}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 0\%) \div 100) = 81,37 \text{ лея};$
- за февраль 2017 года (01.02.17 – 28.02.17) – 28 дней:  
 $((15\ 000 \text{ леев} \times 28 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 0\%) \div 100) = 103,56 \text{ лея};$
- за март 2017 года – 98,63 лея, в том числе:
  - за период с 01.03.17 по 05.03.17 – 5 дней:  
 $((15\ 000 \text{ леев} \times 5 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 0\%) \div 100) = 18,49 \text{ лея};$
  - за период с 06.03.17 по 31.03.17 – 26 дней:  
 $((12\ 500 \text{ леев} \times 26 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 0\%) \div 100) = 80,14 \text{ лея};$
- за апрель 2017 года – 79,52 лея, в том числе:
  - за период с 01.04.17 по 05.04.17 – 5 дней:  
 $((12\ 500 \text{ леев} \times 5 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 0\%) \div 100) = 15,41 \text{ лея};$
  - за период с 06.04.17 по 30.04.17 – 25 дней:  
 $((10\ 000 \text{ леев} \times 26 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 0\%) \div 100) = 64,11 \text{ лея};$
- за май 2017 года – 72,74 лея, в том числе:
  - за период с 01.05.17 по 10.05.17 – 10 дней:  
 $((10\ 000 \text{ леев} \times 10 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 0\%) \div 100) = 24,66 \text{ лея};$
  - за период с 11.05.17 по 31.05.17 – 21 день:  
 $((7\ 500 \text{ леев} \times 26 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 0\%) \div 100) = 48,08 \text{ лея};$
- за июнь 2017 года – 36,49 лея, в том числе:

- за период с 01.06.17 по 08.06.17 – 8 дней:

$$((7\ 500 \text{ леев} \times 8 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 0\%) \div 100) = 14,79 \text{ лея};$$

- за период с 09.06.17 по 30.06.17 – 22 дня:

$$((4\ 000 \text{ леев} \times 22 \text{ дня}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 0\%) \div 100) = 21,70 \text{ лея};$$

➤ за июль 2017 года (с 01.07.17 по 10.07.17) – 10 дней:

$$((4\ 000 \text{ леев} \times 10 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 0\%) \div 100) = 9,86 \text{ лея}.$$

Общая сумма дохода в виде льготы составила 482,17 лея = 81,37 лея + 103,56 лея + 98,63 лея + 79,52 лея + 72,74 лея + 36,49 лея + 9,86 лея.

В соответствии со статьей 18 литерой с) **Налогового кодекса** льготы, предоставляемые работодателем, включаются в валовой доход, то есть являются источником дохода для работника и облагается подоходным налогом по ставке предусмотренной литерой а) статьи 15 **Налогового кодекса**. В частности, на 2017 год установлены следующие ставки подоходного налога:

- 7% годового облагаемого дохода, не превышающего 31 140 леев;
- 18% годового облагаемого дохода, превышающего 31 140 леев.

Доход в виде льгот, включаются в общую сумму дохода при расчете подоходного налога, подлежащего удержанию у источника выплаты, отраженной в *Личной карточке учета доходов в виде заработной платы и других выплат, осуществленных работодателем в пользу работника за отчетный год, а также подоходного налога, удержанного их этих выплат.*

**Пример 2.** Предположим, что 10 января 2017 года между работодателем и своим работником был заключен договор о предоставлении займа на 6 месяцев в размере 15 000 леев. Процентная ставка, в соответствии с договором, составляет 4% годовых. Для предприятия эти проценты будут считаться доходами, которые будут облагаться 12%-ным подоходным налогом. Превышение %-ной ставки НБМ над ставкой договора составляет 5% (9% – 4%) и для работника считаются налоговой льготой.

По условиям договора, возврат займа будет производится работником, начиная с марта 2017 года. Погашение части долга было произведено работником:

05.03.2017 года – 2500 леев,

05.04.2017 года – 2500 леев,

10.05.2017 года – 2500 леев,

08.06.2017 года – 3500 леев,

10.07.2017 года – 4000 леев.

Рассчитаем размер льготы, предоставленной работодателем с 10 января 2017 года по 10 июля 2017 года:

➤ за январь 2017 года (10.01.17-31.01.17) – 22 дня:

$$((15\ 000 \text{ леев} \times 22 \text{ дня}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 4\%) \div 100) = 45,21 \text{ лея};$$

➤ за февраль 2017 года (01.02.17 – 28.02.17) – 28 дней:

$$((15\ 000 \text{ леев} \times 28 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 4\%) \div 100) = 57,53 \text{ лея};$$

➤ за март 2017 года – 54,79 лея, в том числе:

- за период с 01.03.17 по 05.03.17 – 5 дней:

$$((15\ 000 \text{ леев} \times 5 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 4\%) \div 100) = 10,27 \text{ лея};$$

- за период с 06.03.17 по 31.03.17 – 26 дней:

$$((12\ 500 \text{ леев} \times 26 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 4\%) \div 100) = 44,52 \text{ лея};$$

➤ за апрель 2017 года – 44,18 лея, в том числе:

- за период с 01.04.17 по 05.04.17 – 5 дней:

$$((12\ 500 \text{ леев} \times 5 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 4\%) \div 100) = 8,56 \text{ лея};$$

- за период с 06.04.17 по 30.04.17 – 25 дней:

$$((10\ 000 \text{ леев} \times 26 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 4\%) \div 100) = 35,62 \text{ лея};$$

➤ за май 2017 года – 40,41 лея, в том числе:

- за период с 01.05.17 по 10.05.17 – 10 дней:

$((10\ 000 \text{ леев} \times 10 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 4\%) \div 100) = 13,70 \text{ лея};$

- за период с 11.05.17 по 31.05.17 – 21 день:

$((7\ 500 \text{ леев} \times 26 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 4\%) \div 100) = 26,71 \text{ лея};$

➤ за июнь 2017 года – 20,27 лея, в том числе:

- за период с 01.06.17 по 08.06.17 – 8 дней:

$((7\ 500 \text{ леев} \times 8 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 4\%) \div 100) = 8,22 \text{ лея};$

- за период с 09.06.17 по 30.06.17 – 22 дня:

$((4\ 000 \text{ леев} \times 22 \text{ дня}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 4\%) \div 100) = 12,05 \text{ лея};$

➤ за июль 2017 года (с 01.07.17 по 10.07.17) – 10 дней:

$((4\ 000 \text{ леев} \times 10 \text{ дней}) \div 365 \text{ дней}) \times ((9\% - 4\%) \div 100) = 5,48 \text{ лея}.$

Общая сумма дохода в виде льготы составила 267,87 лея = 45,21 лея + 57,53 лея + 54,79 лея + 44,18 лея + 40,41 лея + 20,27 лея + 5,48 лея.

Доход в виде льготы, включают в общую сумму дохода при расчете подоходного налога по ставке предусмотренной литерой а) статьи 15 **Налогового кодекса**.

**Пример 3.** Если предусмотреть, что предприятие решило выдавать заем своим работникам под те же проценты, что и НБМ, то с работника не будут удерживать подоходный налог, т.к. он сумму процентов должен внести в кассу или их удержать из заработной платы.

Следовательно, эти проценты будут считаться доходами предприятия, которые будут облагаться 12%-ным подоходным налогом.

Хотим обратить внимание, что сумма льготы только виртуально суммируется с суммой заработной платы и не отражается начислением по кредиту счета **531 «Обязательства персоналу по оплате труда»**. Поэтому, при предоставлении налоговых льгот используют забалансовый счет **925 «Налоговые льготы»**. Облагается данная льгота путем суммирования льготы с доходами по зарплате и исчислением уже общей суммы подоходного налога, что отразится одновременно с налогом из заработной платы.

В таблице 1 предлагаем бухгалтерские записи по отражению льготы при предоставлении займа работнику предприятия.

**Таблица 1. Бухгалтерские записи для отражения льготы при предоставлении займа работнику предприятия**

№ п/п	Наименование хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1.	Предоставлен заем работнику предприятия	226.3	241.1
2.	Начислен доход в виде налоговой льготы	925	
3.	Удержан подоходный налог с дохода в виде налоговой льготы	531.2	534.2
4.	Закрыта сумма льготы		925

В «1С: Бухгалтерия» для отражения данных сумм необходимо сделать дополнительный документ – льгота работодателя.

Расположение: "Главное меню/Документы/Зарплата/Льгота".

Льготы, предоставляемые работодателем, являются источником дохода для работника и при направлении на выплату заработной платы следует облагать подоходным налогом.

Расположение: "Главное меню/Документы/Зарплата/Выплата ЗП из кассы".

Доход в виде льгот включаются в общую сумму дохода при расчете подоходного налога, подлежащего удержанию у источника выплаты и отражается в *Личной карточке учета доходов в виде заработной платы и других выплат, осуществленных работодателем в пользу работника за отчетный год, а также подоходного налога, удержанного их этих выплат.*

## CONTABILITATEA și PROFESIA CONTABILĂ în era provocărilor

Файл Действия Таблица Вид Операции Справочники Документы Журналы Отчеты Сервис Окна Помощь

6584106

Обновить Настройка

3.3. Suma scutiilor nefolosite in anul precedent si trecute in anul curent

3.4. Suma scutiilor neacordate pe perioadele fiscale precedente ca rezultat al concedierii nelegitime a angajatului si restabilirii acestuia in baza hotaririi instantei de judecata

4. Informatia privind suma scutiilor care se acorda conform legislatiei pentru anul curent

Data prezentarii Cererii privind acordarea scutirii

Suma scutirii

5. Suma scutiilor aferenta fiecarei luni a anului curent

Lunile anului fiscal	I													
	scutirea nefolostita in anul precedent	scutirea pentru 1 luna a anului curent	total	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
Suma lunara a scutiilor														

6. Suma totala a scutiilor pentru anul curent

7. Informatia privind scutiile nefolosite in anul curent

7.1. Suma totala a scutiilor nefolosite in anul curent

7.2. Suma restanței la platile salariale la finele anului curent

7.3. Suma scutiilor nefolosite in anul curent, care urmeaza a fi trecute in contul scutiilor anului viitor

8. Informatia privind veniturile indreptate spre achitare sau platile efectuate in folosul angajatului si impozitul pe venit retinut din aceste plati.

Data efectuării plății în folosul angajatului	Suma veniturii indreptate spre achitare sau plăți efectuate în folosul angajatului curenta	Suma veniturii indreptate spre achitare sau plăți efectuate în folosul angajatului cumulativ de la începutul perioadei fiscale	Numarul de luni	Suma scutiilor	Suma veniturii cumulativ de la care se determina primele de asigurare obligatorie de asistenta medicala	Prime de asigurare obligatorie de asistenta medicala	Suma veniturii cumulativ de la care se determina contributiile individuale de asigurari sociale de stat obligatorii	Contributii individuale de asigurari sociale de stat obligatorii	Venitul impozabil	Impozitul calculat din venitul impozabil	Impozitul pe venit aferent retinerii/restituirii (+/-)
8.1	8.2	8.3	8.4	8.5	8.6	8.7	8.8	8.9	8.10	8.11	8.12
28.02	4.384.93	4.384.93	2		4.200.00	189.00	4.200.00	252.00	3.943.93	276.08	276.08

Для получения подсказки нажмите F1

CAP NUM TA: 01.01.04 00:00:00 БИ: 01.01.16 - 31.12.17 ТП:

Доход, начисленный и направленный на выплату и удержанный из этих выплат подоходный налог, декларируются ежемесячно в *Отчете о сумме выплаченного дохода и о подоходном налоге, удержанном из этого дохода* (форма IRV14), по строке 11 „Заработная плата, ст. 88 Налогового кодекса” (код источника дохода SAL), до 25 числа месяца, следующего за месяцем, в котором были произведены выплаты.

Сохранить Восстановить Очистить Раскрыть (F5) Заполнить Печать Закрыть XML

Период отчета: < Февраль 2017 г. >  Округлить значения полей Приложение

Государственная налоговая инспекция  
Codul localitatii (CUATM) 0120  
Cod местности (KATEM)

Дата представления  
Codul genului principal de activitate 7310  
Cod основного вида деятельности

Cod Код	Tipul sursei de venit Вид источника дохода	Codul sursei de venit Код источника дохода	Venitul calculat si indreptat spre achitare, lei Доход, начисленный и направленный на выплату (в леех)	Impozitul pe venit retinut, lei Удержанный подоходный налог (в леех)
1	2	3	4	5
11	Plati salariale, art. 88 din Codul fiscal Заработная плата, ст. 88 Налогового кодекса.	SAL	4 384.93	276.08
11 a	Plati salariale, art.24 alin.(2) din Legea nr.1164-XIII din 24 aprilie 1997 Заработная плата, ст.24 ч.(2) Закона № 1164-XIII от 24 апреля 1997 г.	SAL a)		
21	Dobinzi, art.89 din Codul fiscal Процентные начисления, ст.89 Налогового кодекса	DOB		
31	Veniturile din care se retine impozit, art.90 din Codul fiscal Доходы, из которых удерживается налог, ст.90 Налогового кодекса	SER		
41	Veniturile din care se efectueaza retinerea finala a impozitului, art. 90 din Codul fiscal. Доходы из которых производится окончательное удержание налога, ст. 90 Налогового кодекса. - veniturile obtinute de catre persoanele fizice care nu desfasoara activitate de intreprinzator de la transmiterea in posesie si/sau folosinta (locatiune, arenda, uzufrect) a proprietatii mobiliare si imobiliare, cu exceptia terenurilor agricole - доходы, полученные физическими лицами, не занимающимися предпринимательской деятельностью, от сдачи во владение и/или пользование (в имущественный наем, аренду, узурфрукт) движимой и недвижимой собственности, за исключением аренды сельскохозяйственных земель	FOL		
42	- dividendele - дивиденды - suma retrasa din capitalul social, aferenta majorarii capitalului social din repartizarea profitului net si/sau altor surse constatate in capitalul oronoriu intre actionari (asociati), in perioadele 2010-2011 inclusiv, in conformitate cu cota de	DIV a)		

Для получения подсказки нажмите F1

NUM TA: 01.01.04 00:00:00 БИ: 01.01.16 - 31.12.17 ТП:

### **Выводы.**

1. Дополнительный доход для работника в виде льготы будет определяться работодателем только в случае, если предоставленный заем является беспроцентным или, если установленный процент ниже соответствующей ставки, установленной НБМ;

2. Льготы, предоставляемые работодателем, являются источником дохода для работника и при направлении на выплату заработной платы следует облагать подоходным налогом;

3. При предоставлении налоговых льгот используют забалансовый счет **925 «Налоговые льготы»**. облагается данная льгота путем суммирования льготы с доходами по зарплате и исчислением уже общей суммы подоходного налога, что отразится одновременно с налогом из заработной платы;

4. Доход в виде льгот, включаются в общую сумму дохода при расчете подоходного налога, подлежащего удержанию у источника выплаты и отражается в *Личной карточке учета доходов в виде заработной платы и других выплат, осуществленных работодателем в пользу работника за отчетный год, а также подоходного налога, удержанного из этих выплат* и декларируются ежемесячно в *Отчете о сумме выплаченного дохода и о подоходном налоге, удержанном из этого дохода* (форма IRV14), по строке 11 „Заработная плата, ст. 88 Налогового кодекса” (код источника дохода SAL), до 25 числа месяца, следующего за месяцем, в котором были произведены выплаты.

### **Литература**

1. Гражданский кодекс Республики Молдова: № 1107-XV от 6 июня 2002 года. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2002, nr. 82-86
2. Налоговый кодекс: № 1163-XIII от 24 апреля 1997 года. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007 года, специальный выпуск
3. Положение об удержании подоходного налога с заработной платы и других выплат, осуществленных работодателем в пользу работника, а также выплат в пользу физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, предоставляющих услуги и/или выполняющих работы № 697 от 22 августа 2014 года. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2014, nr. 256-260/745



ACCOUNTING TREATMENT OF FOREIGN CURRENCY MARKETING  
IN THE BANKS

ȘEVCIUC Tatiana, dr. conf. univ. UASM, [sevciuctatiana@mail.ru](mailto:sevciuctatiana@mail.ru)

**Rezumat.** *Băncile comerciale efectuează operațiuni pe piața valutară, în scopul de a cumpăra o anumită cantitate de monedă necesară în activitatea lor valută cu clienții, pentru a primi câștiguri speculative, ca urmare a tranzacțiilor de cumpărare-vânzare a monedei, precum și pentru a acoperi riscurile care apar în urma fluctuațiilor schimbului valutar. În acest articol se reflectă particularitățile contabilității de vânzare a valutei străine și de achiziție prin transfer și de numerar. Articolul acordă o atenție deosebită și modalităților de pornire și de gestionare a conturilor în valută în băncile licențiate și în casele de schimb valutar care activează în Republica Moldova.*

**Abstract.** *Commercial banks perform operations on the currency market in order to buy a certain amount of currency that is necessary in their currency activities with clients, to receive speculative earnings as a result of currency purchase-sale transactions, as well as to cover the risks that appear in currency exchange fluctuations. This article evaluates the peculiarities of the accounting of foreign currency sale and purchase through transfer and in cash. The article also pays special attention to the ways of starting and managing of currency accounts in licensed banks and to the foreign exchange offices organization and functioning in the Republic of Moldova.*

**Key-words:** accounting, foreign currency, licensed banks, foreign exchange offices

**JEL:** M 41

**Introduction.** The purpose of this research is to highlight the peculiarities sale and purchase of foreign currency by authorized banks in Moldova. Purchase operations of foreign currency against national currency by legal resident entities is carried out by licensed banks and is based on documents that are established during the transaction, the amount and other terms agreed by the parties in accordance with the conditions of the point 115 Regulation and how to conduct foreign exchange operations from January 28, 2010 [3].

Research has been conducted using a monographic study. The laws pertaining to the regulation and conduct of foreign exchange operations in Moldova are regulated by the legislation drafted by the National Bank of Moldova, including the Foreign Exchange Regulation Act [2], on the terms and conditions of foreign exchange operations [3], and the regulation on units exchange [4]. The study in question evaluated accounting for the sale and purchase of foreign currency in cash and non-cash. Also special attention was paid to the ways of opening and managing forex accounts with licensed banks, and the organization and functioning of the foreign exchange offices of the Republic of Moldova.

The activity of the sale of currencies is a specific kind of trade, and in this genre is treated as a commodity currency. What emerges from this trade is a price (exchange rate) that depends on the conditions of supply and demand on the market, this price can be legally limited. The exchange rate formation mechanism has three stages, leading to uniformity: at each bank - setting the exchange rate by a bank is based on the following factors: The established rate during the previous day; The ratio of supply and demand of buying and selling provisions to the bank. The rate set by other banks operating in that market, and the exchange; On the national market - between banks; On the international market - between national markets. The transaction is called fixation rate quote and involves two aspects: Selling price; Purchasing price. There is a difference between them, usually the selling price is higher than the purchasing. The foreign exchange market is subject to national regulations (the foreign exchange market in Moldova is different from the currency market in France, for example), but in addition to these national currency markets have specific legislation that arises from situations where an international foreign exchange markets, serving interests areas (economic areas of great interest: Frankfurt, Tokyo, London, New York). These markets with

international character are exempt from national legislation, which makes them attractive. Sometimes the foreign exchange market transactions separate from the actual economic activities. In this sense there are:

*currency speculation* - is the transaction of sale that has no economic base itself, being carried out only in order to obtain certain gains (usually undeserved); in this respect it is speculated exchange differences arising between different times and places. Who wins an accurate assessment of the exchange rate trend;

*currency arbitrage* – a transaction similar to currency speculation, with the difference that is made by the bank (bank only) and put into circulation and manipulated values are much higher;

*State intervention* - is all a transaction that involves the massive sale or purchase of foreign currency in order to maintain the exchange rate of the national currency. State intervention should be done in conjunction with financial and currency policy of the state and economic and social development of the country.

The tax legislation of international transactions is achieved naturally currency accounts available in accounts with banks, but also occurs in situations that create certain deficits to payment obligations assumed. In these circumstances it is necessary to transfer certain amounts of currency in the portfolio of banks in other currencies, these operations are called currency arbitrage.

Arbitration can be achieved in order to exchange one currency to the other to achieve profits or FOREX existing balance. Accordingly, the arbitration will result in a balance of exchange rates and interest rates, increasing the application where the interest rate is weaker or less and increasing the supply where the rate is stronger, the higher the interest rate. Arbitration may be used on two or more markets simultaneously, taking advantage of the exchange rate or interest rate differential between the markets. The arbitration may be conducted by banking units, stock and exchange houses, but the largest share is the banks. It is accomplished by known means of communication: mail, phone, fax.

An attempt to classify arbitration may be obtained taking into account the following criteria:

In terms of opportunity this transaction, arbitration may be:

*speculative arbitrage* - placing certain currencies or selling them for profit which may result from the difference in rate of two currencies simultaneously recorded for two different markets - or - the currency of the same currency between two different times on the same market - or - difference of interest simultaneously on two different markets - or - interest difference between different times on the same market;

*Imposed arbitrage* - not intended for profit but is mainly for balancing currency positions existing in a currency portfolio. Usually, the balance is achieved by transferring funds from the bank showing that surplus currency; if the currency position is a poor recourse to force sale and purchase transactions. In these circumstances the immediate result that appears is running a currency from a market to another as needed to avoid loss due to currency depreciation caused by this transaction.

In terms of nationality or area of action, arbitration may be:

*domestic arbitrage* - transaction partners are residents and non-residents in the country. The lower volume for currency fluctuations in this market are lower than the use of different markets. Interests are relatively close, and the differences are insignificant;

*Arbitration of the foreign market* - is more common and has the widest diversity due to the difference between the interest rate and national markets, different markets are more attractive. It may be of interest arbitration, sight arbitration and term arbitration.

*In terms of sight arbitration and term arbitration:*

*Sight arbitrage* - sale / purchase made in the accounts within 48 hours of the closing date of the transaction;

*Term arbitrage* – transactions of selling / buying of carrying final transaction in a subsequent period fixed by the two partners when negotiating the transaction by the buyer or seller. These transactions occur when a currency risk by assessing the provision / depreciation concerned. Usually it has a speculative role, aiming to be buying at a smaller rate and selling at a higher rate. If

currency arbitrage transactions must be properly analyzed for the risk factors (referee will estimate the future evolution of the currency and according to this estimate will win or lose). These currency arbitrage transactions are difficult and require experience and spontaneity.

The role of the foreign exchange market is determined primarily by the possibilities offered by participants in economic exchanges for choosing and obtaining the most convenient credit and payment means. Financial markets are a barometer of international currency in international economic exchanges.

The introduction of the euro has produced profound changes in the financial and currency markets, competition between the area of influence of the dollar and the euro is increasingly fierce.

Transaction time - presumably following the conclusion of the contract at the time of the delivery of the goods to be done after a certain period.

Transactions spot - involve conducting sale and purchase of foreign currency directly or within 48 hours, so that when the transaction coincides with the formation of the exchange rate.

*Hedging transactions* - transactions which a buyer / bank undertakes on the one hand to pay an amount in foreign currency at a certain time, and on the other hand borrows the same amount in the same currency, the same repayment period. In this way foreign buyer shelters the potential risk of currency depreciation for the period in question and possibly the loss is compensated by equal gain obtained by borrowing, which is a transfer of risk to the lending bank.

For transactions in foreign currency, commercial banks opened the accounts of "Nostro" and "Loro". The "Nostro" account is an open bank account in another bank and is registered in a foreign currency as account **1032 „Nostro’ account in banks."**

The "Loro" account is another open bank account that takes on the name of **„2032 ,Loro’ accounts in banks."** The collection of funds in the foreign currency account is debited to **1032 „Nostro’ account in banks"** and it credits the **2224 „the current accounts of legal entities,"** and their passage and decrease is debited in the account **2224 „the current accounts of of legal entities"** and credit the **1032 „Nostro’ account in banks."**

Commercial banks perform transactions of the currency market by buying a certain amount of foreign currency necessary for their work with clients, accumulating income from speculative transactions of the purchase and sale of currencies, and hedging foreign exchange fluctuation.

A difference exists between the buying and selling of currency. This difference is known as the margin, and it allows banks to profit. The main rule in determining the course of sale is that banks buy a certain currency at a rate lower and sell the same currency at a rate higher, at different times, gained from price difference gain. This activity is called currency speculation [6, p. 336-337].

Foreign exchange transactions are conducted between commercial banks and between banks and their customers. There are two types of transactions in the FOREX market: the short and long term. Spot transactions are the sale and purchase of currency ends on the same day (or within 48 hours maximum); so that the transaction coincides with the formation of the exchange rate of the day. Term operations (forward) are those in which the time of the transaction is separated at the time of its execution, and the delivery and payment currency is carried out over several months at a time agreed between the parties. The characteristic of this transaction is at the time the transaction occurs in course of the day, which is different from the exchange rate at the date of transaction. Of course the difference between the two time points results in advantages or disadvantages for trade partners [6, p. 337].

Commercial banks can perform sale and purchase of foreign currency in two ways, by bank transfer (non-cash) or cash.

Bank transfer foreign exchange transactions are conducted at the request of customers or by direct negotiations. Foreign exchange transactions are a sum in a certain currency against payment in another currency at a rate set at the time and date of the transaction.

Non-cash foreign exchange transactions for clients are currently provided by all banks in the Republic of Moldova, the conditions offered are virtually identical, but (depending on the

capabilities and resources) may vary during the transaction (usually, most banks do not receive commission, but the exchange difference operations purchase - sale).

In order to maintain currency stability and prevent speculative transfer of capital from the Republic of Moldova, the National Bank of Moldova sets restrictions on foreign currency transactions. According to the regulation on foreign exchange in the territory of the Republic of Moldova, the following restrictions are as follows:

- Legal resident entities are entitled to purchase foreign currency only when this is necessary prerequisites payments regulation.
- Individuals can carry out exchange operations at the rate set by the bank and by the terms and conditions established by the internal rules of the bank. Typically, individuals engage foreign exchange through exchange offices [3].

According to the regulation rules, legal resident entities are required to use foreign currency purchased within seven days. If this currency is not used as intended by the deadline, businesses are required to forward to the sale against MDL authorized banks [3].

Banks set themselves the buying and selling rates of foreign currency transactions with businesses. At the same time, these rates may be set unique for all customers, as well as individually for each client.

The accounts in foreign currency are kept in the same sythetic accounts as the accounts in national currency. Analytical evidence is organized under personal accounts by the type of currency and the account holders. The personal account numbering is indicated by currency code. International or internal codes may be used (eg international code is 843 US dollars).

Transactions in foreign currency are reflected in the official record set by BNM. This occurs as the change in the revaluation of the account balances are carried out. Revaluation is reflected in account **4655 "Profit / loss from revaluation of foreign currency."**

Following the transactions of sale of foreign currency, the bank can earn a profit or lose it and this is determined by the difference between the official BNM and authorized by the bank. The exchange difference is reflected in **account 4654 "Profit/loss from the sale of foreign currency."** The account's credit records the revenue and losses.

The accounting entry for buying foreign currency by the client is:

Debit account **2224 „Current accounts of legal entities"** (account in national currency),  
 Credit account **2224 „Current accounts of legal entities"** (account in foreign currency),  
 Debit/Credit account **4654 „Profit/loss from the sale of foreign currency"** – the difference between the official and the authroized rates.

For example, the client bought 1000 dollars. The official rate is 10,2 lei per one dollar, and the authorized selling rate is 10,25 lei per one dollar.

The transaction of sale of foreign currency is reflected in the accounts as follows:

Debit account **2224 "Current accounts of legal entities"** - 10250 lei,  
 Credit account **2224 "Current accounts of legal entities"** - \$ 1000 - 10200 lei,  
 Credit account **4654 „Profit/loss from the sale of foreign currency"** – 50 lei.

The accounting entry of the sale of foreign currency by the client is:

Debit the account **2224 „Current accounts of legal entities"** (account in foreign currency),  
 Credit the account **2224 „Current accounts of legal entities"** (account in national currency),  
 Debit/Credit the account **4654 „Profit/loss from the sale of foreign currency"** – the difference between the offical and the authroized rates.

For example, the client sold 1000 dollars. The offical rate is 10,2 lei per one USD, and the authorized rate of buying is 10,10 lei per USD.

The purchase of foreign currency by the bank is reflected in the accounts as follows:

Debit account **2224 „Current accounts of legal entities"** – 1000 \$ - 10200 lei,  
 Credit account **2224 „Current accounts of legal entities"** – 10100 lei,  
 Credit account **4654 „Gain/loss from the sale of foreign currency"**– 100 lei,

And if the purchasing rate would be 10,40 lei for one USD, then:

Debit account **2224 „Current accounts of legal entities"** – 1000 \$ - 10200 lei,

Debit account **4654 „Profit/loss from the slae of foreign currency”** – 200 lei,

Credit account **2224 „Current accounts of legal entities”** – 10400 lei.

Authorized banks that open the currency exchange are required to apply for registration at each National Bank [4].

Legal entities may purchase foreign currency only if it is necessary to carry out foreign payments and the reimbursement foreign currency loans granted by commercial banks of Moldova.

The exchange office may conduct activities only in accordance with the authorization granted by the National Bank of Moldova.

Exchange offices are entitled to perform the following operations:

- Foreign currency purchasing transactions in cash currency and traveler's checks for individuals at their own expense;
- Foreign currency sale transactions in cash and traveler's checks for individuals at their own expense;
- Cash foreign exchange operations in another currency;
- Exchange transactions by cards; [5, p. 260]

Purchasing transactions of foreign currency from individuals are made at the exchange rate of purchase for individuals on the day that they perform the transactions. Foreign currency sale transactions are carried out in the course of individuals selling to individuals on the day of performing the transactions.

The authorized bank fixes or stablizes the exchange rate of the purchase and sale of foreign currency for individuals. At the same time, the difference between the purchase rate and selling rate is the bank fee. The exchange office may charge a fee for transactions set by the management of the bank through a provision. The list of tariffs and rates established are accessible to customers.

The purchasing and selling rate is fixed daily by an order signed by the head of the bank and authenticated by the stamp of the bank. Every day except for weekends, until 12 o'clock in the morning the commercial bank is obliged to inform the National Bank of Moldova on their rates. The authorized banks may have the same rate of buying and selling for all exchange offices or a different rate for each branch, depending on the supply and demand of each branch.

The exchange office has no right to change the rates during the work day after the purchase and sale rate is set.

The movement of cash in the currency exchange house is reflected in account **1003 "cash in the currency exchange house in the bank."** In the debit account, it records the collection of funds in foreign currency, and credit - their value decreases. The supply of the foreign exchange house occurs in the transactions office. In this case, it prepares accounting records.

Debit account **1003 „Cash in foreign exchange point of the licensed bank”**,

Credit account **1001 „Cash in hand”**.

In order to record cash in foreign currency, the 1003 account opens analytical accounts for each type of currency.

For currency exchange bank sets a special rate for the foreign currency exchange. Thus, when buying foreign currency by the bank the accounting entry is:

Debit account **1003 „Cash in foreign exchange point of the licensed bank”** (foreign currency),

Credit account **1003 „Cash in foreign exchange point of the licensed bank”** (national currency)  
debit/credit **4654 „Profit/loss from the sale of foreign currency”** – the difference between the authorized rate and the official one.

For the sale of foreign currency by the bank, the accounting entry is drawn inversely:

Credit account **1003 „Cash in foreign exchange point of the licensed bank”** (national currency),

Debit account **1003 „Cash in foreign exchange point of the licensed bank”** (foreign currency),  
debit/credit **4654 „Profit/loss from the sale of foreign currency”** – the difference between the authorized rate and the official one.

The commission fee of the sale of foreign currency for individuals is 0.01%, and is reflected by the record book:



Debit account **1003 „Cash in foreign exchange point of the licensed bank”**,

Credit account **4674 „Bank commissions for the transactions of the sale / purchase of foreign currency.”**[5, p 255-260.]

In the Republic of Moldova, the transactions of collections and payments made with other countries are aimed at cash flows from foreign economic relations.

#### **Conclusion.**

1. The National Bank of Moldova is the main financial institution that has the right to issue normative acts regulating banking operations and transactions in foreign currency, and to issue and revoke licenses for determining positional restrictions for foreign commercial banks.

2. Following the purchase and sale transactions of foreign currency commercial, banks can obtain both a certain profit from the commissions for selling the currency or from the difference between the rate of foreign currency purchase and sale as well as loss of the difference between the official BNM rate and the authorized rate of the bank.

3. The accounts in foreign currency after performing selling and buying transactions of foreign currency are held to show the same synthetic accounts as well as accounts in national currency, **2224 "Current accounts of legal entities."**

#### **Bibliography**

1. Financial Institutions Act no. 550 - XIII of 21 July 1995 in the Official Gazette of the Republic of Moldova. 2010 nr.110-113 / 334 (with subsequent amendments).
2. Law on Foreign Exchange Regulation No.62-XVI of 21.03.2008. In: Official Gazette of the Republic of Moldova. 2008 nr.127-130 / 496. (with subsequent amendments).
3. Regulation on the terms and conditions of foreign exchange transactions. In: Official Gazette of the Republic of Moldova. 2010, no. 41-43 / 177. (with subsequent amendments).
4. Regulation on Foreign Exchange Entities. In: Official Gazette no. 62-64 from 27.03.2009 (with subsequent amendments). (with subsequent amendments).
5. ȘEVCIUC, T.; PRISĂCARU, V. Practical aspects related to the accounting of foreign currency marketing in the licensed banks of the Republic of Moldova In: Scientific Papers, University of Agronomic Sciences and Veterinary Medicine of Bucharest. 2015, vol. 15. pp. 255-260.
6. Grigoriță, C. Banking. Ch: Cartier, 2005. 317-372 p.

**ФРАНЧАЙЗИНГ: СИСТЕМАТИЗАЦИЯ СУБЪЕКТОВ И ОБЪЕКТОВ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФРАНЧАЙЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ**

**БОРЕЙКО Надежда, к.э.н., Полоцкий государственный университет, Новополоцк,  
Республика Беларусь, [nadir81@mail.ru](mailto:nadir81@mail.ru)**

***Аннотация.** В статье рассматривается экономическая сущность франчайзинга. С этой целью рассматриваются подходы различных авторов, обосновывается собственный взгляд автора. Выделяется место франчайзинга в системе управления интеллектуальной собственностью. Учитывая специфику франчайзинга, выделяются и научно обосновываются субъекты и объекты бухгалтерского учета, возникающие в период совершения франчайзинговых операций.*

***Abstract.** The economic essence of franchising is considered in the article. To this end, the approaches of various authors are considered, the author's own view is justified. The place of franchising in the system of intellectual property management is allocated. Taking into account the specifics of franchising, subjects and objects of accounting arising during franchising operations are singled out and scientifically substantiated.*

**Ключевые слова:** интеллектуальная собственность, франчайзинг, франчайзер, франчайзи, франчайзинговые операции.

**JEL: M 41**

В настоящее время в Республике Беларусь стоит острый вопрос об использовании современных механизмов управления интеллектуальной собственностью, которые позволяют обеспечивать высокую отдачу от ее использования, снижать затраты на производство товаров и услуг, создавать изделия нового поколения, имеющие высокую конкурентоспособность на внутреннем и внешнем рынках, что в свою очередь, способствует развитию конкурентоспособных национальных экономик.

Основной из задач в управлении интеллектуальной собственностью, на наш взгляд, является выбор способа коммерциализации интеллектуальной собственности. Предприятия, обладающие положительными результатами научно-исследовательских разработок, высоколиквидными объектами интеллектуальной собственности, и желающие получить от их использования доход, могут выбрать несколько способов коммерциализации, таких как продажа, обмен, лицензионное соглашение и франчайзинг. В то же время у предприятий, не имеющих данных разработок, и желающих в своей деятельности использовать инновационные технологии, стоит вопрос о способе вовлечения объектов интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот. Данные предприятия могут это сделать по средствам договоров купли-продажи, обмена, лицензионных соглашений и франчайзинга.

Проанализировав различные механизмы управления интеллектуальной собственностью, выделив недостатки и преимущества от их использования, как для правообладателей, так и для правополучателей, мы пришли к выводу, что франчайзинг является одним из оптимальных механизмов управления интеллектуальной собственностью и способом внедрения инновационных технологий. В целом франчайзинг способствует созданию конкурентоспособной, инновационной экономики.

Однако отсутствие четкого понятийного аппарата и противоречивость различных трактовок применительно к франчайзингу затрудняет понимание сущности франчайзинга, а, следовательно, создает сложности отражения в учете операций, связанных с франчайзинговыми отношениями.

В имеющейся учебной и научной литературе нет единого подхода к определению сущности франчайзинга и его элементов.

Единственным нормативным правовым актом, дающим определение франчайзинга, в отечественном законодательстве является ГК РБ. В главе 53 ГК РБ, вступившей в силу с 18.08.2004 г., франчайзинг определен как «Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)». Анализ ГК РФ, в частности статей главы 54, не оставляет сомнений, что

речь в нем идет о франчайзинге, хотя называется эта глава «Договор коммерческой концессии». В российской юридической литературе указывается, что наименование «коммерческая концессия» принято в качестве «... русского эквивалента широко известного на Западе понятия «франчайзинг»» [1].

Следует отметить, что глава 54 ГК РФ действует уже более 12 лет. Глава 53 ГК РБ во многом схожа с российским кодексом, однако незначительные отличия все-таки имеются.

Проанализировав рассматриваемые нормативные правовые акты, можно выделить следующие отличия:

Во-первых, в ГК РФ само слово «франчайзинг» не упоминается. В этой связи можно только предположить, что «коммерческая концессия» и есть франчайзинг. В отечественном нормативном правовом акте понятие «франчайзинг» встречается исключительно в названии главы 53 ГК РБ. Далее по тексту документа термин «франчайзинг» отсутствует и упоминается лишь в контексте договора франчайзинга.

Во-вторых, белорусские законодатели более полно раскрыли предмет договора франчайзинга, который включает в себя комплекс исключительных прав. Это право использования фирменного наименования правообладателя, использование нераскрытой информации, секретов производства (ноу-хау) и других объектов интеллектуальной собственности. В свою очередь, в российском ГК комплекс исключительных прав ограничивается правом на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя и правом на охраняемую коммерческую информацию. Следует отметить, что ни в отечественном, ни в российских гражданских кодексах не обозначен обязательный набор исключительных прав, которые подлежат передаче пользователю.

В-третьих, что касается регистрации договора. В белорусском ГК данный договор подлежит регистрации в патентном органе, в российском - в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности, что не является патентным органом.

Из вышесказанного можно сделать вывод, что отечественное и российское право, регулирующие франчайзинговые отношения, схожи, несмотря на то, что имеются некоторые отличия. Однако данные нормативные правовые акты не раскрывают все многообразие и сущность франчайзинговых отношений, т.к. эти отношения не исчерпываются предоставлением комплекса исключительных прав, как указывается в ГК РБ и ГК РФ. Данная форма отношений намного шире и разнообразнее и предоставление комплекса исключительных прав является лишь одним из элементов франчайзинговых отношений.

В экономической литературе отсутствует единство мнений в определении сущности рассматриваемой категории. При этом можно выделить два подхода к трактовке сущности франчайзинга:

юридический (Мясникович М.В., Гавриленко В.Г., Никитенко П.Г., Ядевич Н.И., Вечканов Г.С., Вечканова Г.Р., Свядосц Ю.И.);

экономический (Румянцева Е.Е, Азрилян А.Н., Райзберг Б.А., Лазовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б., Грязнова А.Г., Акимов О.Ю., Спинелли, Розенберг, Колесников В., Рыкава И.В., Борисов А.Б., Барихин А.Б.).

Юридический подход предполагает рассмотрение франчайзинга как договора или контракта. Однако между приверженцами юридического подхода имеются разногласия по поводу предмета договора и сторон договора. Например, в определениях М.В. Мясниковича, В.Г. Гавриленко, П.Г. Никитенко и Н.И. Ядевича сторонами договора выступают «фирма-франчайзер» и «партнер (франчайзи)». Каков организационно-правовой статус у «фирмы-франчайзера» и «партнера-франчайзи» в определениях этих авторов не указано. У Вечканова Г.С. и Вечкановой Г.Р. сторонами договора выступают корпорации и дилеры, тем самым авторы сужают франчайзинг до операций по сбыту товара. Ю.И.Свядосц в своем определении указывает, что сторонами договора выступают два лица «поставщик товаров и/или услуг и «привилегированный покупатель» [1]. На наш взгляд, это определение опять сужает сущность франчайзинга до договора купли-продажи товаров или услуг. По

определению М.И. Кулагина сторонами договора выступают «компания и другие лица». Данная трактовка неоднозначна и не определяет организационно-правовой статус «других лиц».

Что касается предмета договора, то в трактовках названных выше авторов он также не однозначен. Большинство авторов, таких как М.В. Мясникович, В.Г. Гавриленко, П.Г. Никитенко, Н.И. Ядевич, Г.С. Вечканов, Г.Р. Вечканова считают, что предметом договора выступает «право осуществлять определенный вид деятельности» либо «право деятельности». На наш взгляд, это определение предмета договора более точное, т.к. франчайзинг охватывает различные сферы деятельности, такие как производство, торговлю, услуги и т.д. Ю.И. Свядосц выделяет в своем определении предмет договора «право исключительной продажи товаров». С нашей точки зрения, такое определение ограничивает сферу деятельности, в которой может развиваться франчайзинг.

Очевидно, что любые отношения, в том числе и франчайзинговые, должны регламентироваться договором. Однако, по нашему мнению, определения франчайзинга, которые дают приверженцы юридического подхода, являются односторонними, т.к. не учитывают экономическую составляющую данных договоров и не раскрывают всей специфики и широты франчайзинга.

Экономический подход определяет франчайзинг как форму предпринимательства, систему сотрудничества, форму ведения бизнеса.

Следует отметить, что трактовки сторонников экономического подхода также являются неоднозначными и имеют множество противоречий. Так экономист Акимов О.Ю. определяет франчайзинг как «партнерский бизнес» и указывает в своем определении участников этого бизнеса: «давно и уверенно ведущая свое дело компания (франчайзер)» и «начинающий предприниматель (франчайзи)» [3; 163]. Однако в данном определении не указано на чем основывается этот бизнес, в чем цель и суть данного бизнеса. Американские авторы С. Спинелли-мл., Н. Розенберг определяют франчайзинг как «форму организации и ведения бизнеса» [4; 25]. Трактовка данных авторов является более полной, чем у Акимова, т.к. она включает в себя и участников бизнеса: «предприниматель (франчайзер)» и «предприниматель (франчайзи)»; и суть: «продажа права на ведение бизнеса» [4; 25]. Автор работы не согласен с определением «франчайзинга», которое предлагают экономисты А.Б. Борисов и А.Б. Барихин. Данные авторы определяют франчайзинг как «смешанную форму крупного и мелкого предпринимательства, при которой крупные корпорации, компании (франчайзеры) заключают договор с мелкими фирмами «дочерними» компаниями» [5; 791]. Следует отметить, что франчайзинг предполагает наличие двух самостоятельных субъектов предпринимательства, а не наличие «дочерних» компаний. По нашему мнению, более правильной является трактовка В. Колесникова, т.к. она включает в себя и стороны сотрудничества: «крупная компания — франшизодатель (правообладатель), малоизвестная компания — франшизополучатель (пользователь)» [6; 26]; и предмет сотрудничества: «предоставляет лицензию (франшизу) на производство продукции, торговлю товарами или предоставление услуг»; и указывается на территориальное и временное ограничение действия договора.

Из вышесказанного можно сделать вывод, что как юридический, так и экономический подходы к трактовке франчайзинга не дают исчерпывающего определения экономической сущности франчайзинга и не включают в себя все критерии, характеризующие данный вид деятельности.

На наш взгляд, в определении категории «франчайзинг» для целей бухгалтерского учета, должны содержаться следующие критерии: правовая форма отношений; субъекты франчайзинга; предмет франчайзинга; временной критерий действия франчайзинга; территориальный критерий действия франчайзинга; возмездная основа отношений.

Для целей бухгалтерского учета существенно наличие именно данных признаков, т.к. необходимо иметь информацию о том, закреплена ли данная форма предпринимательства договором, кто выступает сторонами данного предпринимательства, что выступает

предметом данного вида деятельности, каков временной и территориальный интервал данного вида предпринимательства и имеет ли франчайзинг возмездную основу.

Проведенный анализ показывает, что не во всех трактовках имеется наличие выделенных нами критериев, совокупность которых, на наш взгляд, раскрывает экономическую сущность франчайзинга для целей бухгалтерского учета. Обобщив все существенные признаки франчайзинга, нами предлагается следующая трактовка франчайзинга как одной из форм вовлечения интеллектуальной собственности в хозяйственный оборот.

Франчайзинг - вид предпринимательской деятельности, регламентированный договором, основанный на сотрудничестве двух или нескольких независимых субъектов хозяйствования, при котором одна организация (франчайзер) предоставляет на возмездной основе (посредством франчайзинговых платежей) на определенный срок и на оговоренной территории другой организации (предпринимателю) или группе организаций (предпринимателей) — франчайзи — право использования комплекса исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, а также осуществляет техническую, маркетинговую и консультационную поддержку в течение срока действия договора франчайзинга.

Как следует из определения, франчайзинг предполагает наличие двух самостоятельных контрагентов: франчайзера, являющегося владельцем исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности и франчайзи – покупателя данных прав пользования интеллектуальной собственностью. Соответственно, у каждой из сторон операции по франчайзингу должны отражаться в бухгалтерском учете.

Данное определение, в отличие от существующих, позволяет: во-первых, впервые обобщить все определяющие признаки, присущие франчайзингу (правовая форма отношений, предмет франчайзинга, временной критерий действия франчайзинга, территориальный критерий действия франчайзинга, возмездная основа франчайзинговых отношений); во-вторых, идентифицировать субъекты франчайзинга (франчайзер и франчайзи); в-третьих, научно обосновать объекты бухгалтерского учета франчайзинговых операций (комплекс исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, франчайзинговые платежи и услуги, предоставляемые франчайзером).

Как следует из определения франчайзинга, предложенного автором, франчайзинг является видом предпринимательской деятельности. Любая предпринимательская деятельность, в том числе франчайзинг, направлена на получение прибыли. Данный вид предпринимательства, согласно указанному определению, предполагает наличие двух субъектов: франчайзера - кто предоставляет «комплекс исключительных прав» и франчайзи – кто приобретает данный комплекс.

Также в указанном определении франчайзинга подчеркивается возмездная основа франчайзинговых отношений. Возмездная основа договора франчайзинга определяется и на законодательном уровне. В главе 53 «Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)» ГК РБ определена форма вознаграждения по договору: «В форме фиксированных разовых или периодических платежей, отчислений от выручки или в иной форме, предусмотренной договором» [7]. Соответственно, франчайзи в той или иной форме должен возместить франчайзеру стоимость приобретаемого комплекса исключительных прав. Из этого следует, что для получения конечной цели - прибыли франчайзи должен нести расходы в виде франчайзинговых платежей. Любые расходы, понесенные организацией в процессе своей деятельности, должны найти свое отражение на счетах бухгалтерского учета. Таким образом, расходы франчайзи в виде франчайзинговых платежей будут являться объектом бухгалтерского учета для предприятия-франчайзи.

Получателем франчайзинговых платежей будет являться франчайзер. Соответственно, для франчайзера данные платежи будут являться доходами от франчайзинга. Равно как и все расходы, доходы от любого вида деятельности должны отражаться на счетах бухгалтерского



учета. Из этого следует, что для предприятия-франчайзера полученные франчайзинговые платежи будут являться объектами бухгалтерского учета.

Из определения франчайзинга также следует, что франчайзер предоставляет франчайзи право пользования комплексом исключительных прав. Данное получаемое (выдаваемое) право также должно найти свое отражение на счетах бухгалтерского учета. Следовательно, данное право пользования комплексом исключительных прав является объектом бухгалтерского учета как для франчайзера, так и для франчайзи.

С целью систематизации объектов бухгалтерского учета на рисунке 1. предлагается схема взаимосвязи субъектов и объектов учета франчайзинга.

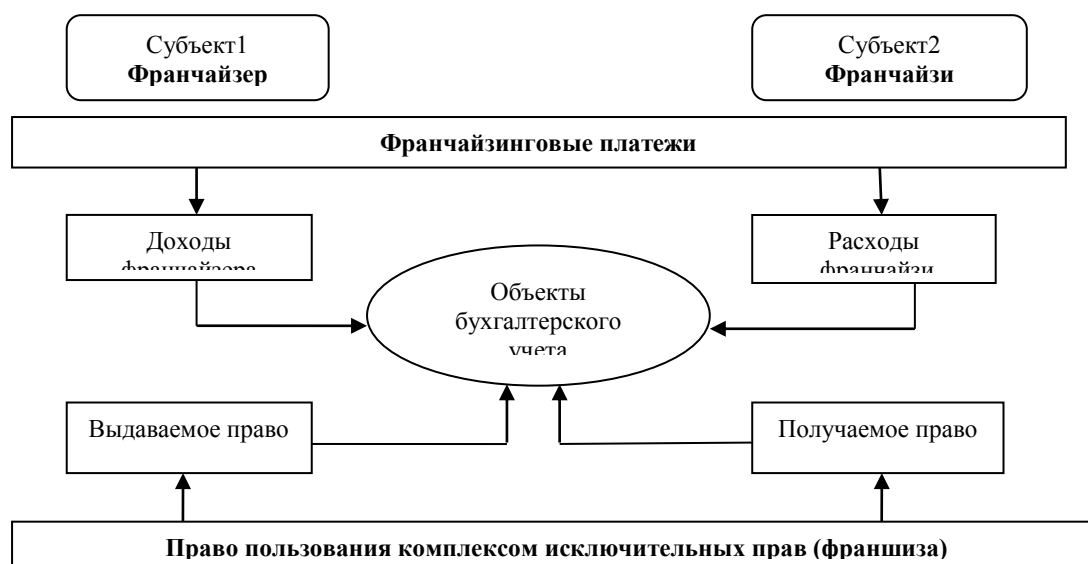


Рисунок 1. Схема взаимосвязи субъектов и объектов учета франчайзинга

### Литература

1. Борейко, Н.А. Франчайзинг: его сущность и классификация для целей бухгалтерского учета / Н.А. Борейко // Бух. учет и анализ. — 2015. — № 11. — С. 11–18.
2. Борейко, Н.А. Место и классификация франчайзинга для целей бухгалтерского учета в системе управления интеллектуальной собственностью / Н.А. Борейко // Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor : conferința științifică internațională, Chișinău, 4 apr. 2012 / Academia de studii economice a Moldovei ; com. șt. Lilia Grigori [et al.]. — Chișinău, 2012. — S. 128–132.
3. Акимов О.Ю. Малый и средний бизнес: эволюция понятий, рыночная среда, проблемы развития. Финансы и статистика, 2011 г. – 193 с.
4. Спинелли-мл., Стивен, Розенберг, Рберт М., Берли, Сью. Франчайзинг – путь к богатству : Пер. с англ. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2007.-384с.: ил. Парал. Тит. Англ.
5. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. Издание 2-е переработанное и дополненное.-М.: Книжный мир, 2009. – 860 с.
6. Борейко, Н.А. Экономическая сущность периодических франчайзинговых платежей как объектов бухгалтерского учета в системе управления интеллектуальной собственности / Н.А. Борейко // Экономика глазами молодых : материалы VI Междунар. экон. форума молодых ученых, Вилейка, 21–23 июня 2013 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок [и др.]. — Минск, 2013. — С. 23–26.
7. Гражданский кодекс Республики Беларусь : Кодекс Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-З : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. : одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 31.12.2014 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017.

**ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА УБЫТКОВ ПРИ АВАРИЯХ  
АВТОТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ  
FEATURES OF THE ACCOUNT OF LOSSES AT ACCIDENTS OF VEHICLES**

*ГЕРАСИМОВ Михаил, д. э.н., доцент, МЭА, [maiklgheri@mail.ru](mailto:maiklgheri@mail.ru)*

**Abstract.** *In the given article are analyzed questions related to the accounting of losses from damages of the uninsured auto vehicles.*

**Ключевые слова:** авария, автотранспортное средство, доходы, расходы, убытки.

**JEL : M 41**

Автомобиль, потерпевший аварию может быть незастрахованным и застрахованным. Исследования свидетельствуют о том, что основными вопросами, возникающими при авариях автотранспортных средств являются:

1. Как учитывать убытки (расходы) по ремонту в случае, когда автомобиль не застрахован в ситуациях:

а) не установлено или погибло виновное лицо;

б) установлено виновное лицо и оно полностью или частично возмещает убытки; в обоих случаях необходимо учитывать: полное повреждение автотранспортных средств (далее АТС) с сохранением эксплуатационных свойств; частичное повреждение АТС и с частичной утратой эксплуатационных свойств.

2. Описание налоговых положений о вычете убытков (потерь), возникших в результате аварии АТС.

На наш взгляд, если автомобиль, потерпевший аварию, не был застрахован, автотранспортному предприятию необходимо осуществить ряд операций:

- частично или полностью списать балансовую стоимость автомобиля в зависимости от степени утраты эксплуатационных свойств в соответствии с требованиями **НСБУ «Долгосрочные материальные и нематериальные активы»**. В противном случае **нарушается принцип осмотрительности путем допущения завышения оценки автомобиля, потерпевшего аварию, обусловленной капитализацией расходов по его ремонту (восстановлению)**;
- капитализировать расходы по ремонту автомобиля в соответствии с требованиями **НСБУ «Долгосрочные материальные и нематериальные активы» [1]**;
- отражать расходы по возмещению материального ущерба второго участника дорожного происшествия, автомобиль которого был поврежден по вине водителя предприятия;
- отражать доходы к признанию в результате возмещения материального ущерба вторым участником дорожного происшествия в случае, когда он виноват в этом.

При любом дорожном происшествии, вследствие которого возникают материальные убытки, оформляется акт об администрировании нарушений. Копии этого документа сразу после аварии вручаются участникам данного происшествия. К нему могут быть приложены копии документов, подтверждающие данный факт и обстоятельства совершения автодорожного происшествия, составленные сотрудниками полиции, противопожарной службы, прокуратуры и т.д.

Рассмотрим вариант, когда виновное лицо погибло или не установлено и убытки не могут быть возмещены частично или полностью.

Если автомобиль поврежден в такой степени, что согласно заключению экспертов, невозможно его отремонтировать, или технически возможно, а экономически нерационально, - его необходимо списать. В данном случае, на основании документов, подтверждающих дорожное происшествие, руководством предприятия издается приказ

(распоряжение) и соответственно составляется акт о ликвидации АТС.

В нем указываются: год ввода в эксплуатацию, первоначальная стоимость (переоцененная или откорректированная в случае, если автомобиль был отремонтирован капитально, а затраты были капитализированы), сумма накопленного износа, предполагаемая остаточная стоимость и чистая стоимость реализации запасных частей, шин, деталей других объектов или годных измерительных аппаратов и которые соответственно имеют стоимость, полученных в результате разборки объекта.

В акте о ликвидации автотранспортного средства указываются также фактический пробег автомобиля, техническая характеристика пригодных агрегатов и деталей. Данные детали сдаются на хранение на основании приходной накладной или накладной внутреннего назначения.

К акту на списание автотранспортных средств прилагается акт о дорожном происшествии. Все расходы, возникшие в результате аварии автомобиля, включая его разборку, доставку с места происшествия до места нахождения предприятия, должны быть включены в состав чрезвычайных расходов.

Исследования позволили нам определить состав чрезвычайных убытков автотранспортного предприятия в случае повреждения АТС в результате дорожного происшествия, который на наш взгляд, должен включать:

- балансовую стоимость, в случае когда предприятие не определяет предполагаемую остаточную стоимость при первоначальном признании автотранспортного средства;
- недоначисленную изнашиваемую стоимость в случае определения предприятием предполагаемой остаточной стоимости при первоначальном признании АТС;
- транспортные расходы по доставке АТС с места дорожного происшествия до предприятия;
- расходы по демонтажу запасных частей, агрегатов, включая пригодные автошины;
- налог на добавленную стоимость АТС, полностью уничтоженного (разрушенного) во время аварии, который подлежит восстановлению бюджету.

Если в состав чрезвычайных убытков в рассматриваемом нами случае будем включать балансовую стоимость автомобиля без учета того предприятие определило предполагаемую остаточную стоимость или нет, при первоначальном признании, то может быть допущена ошибка. Это относится к случаю, когда предприятие определяет предполагаемую остаточную стоимость. Если в состав указанных расходов включить балансовую стоимость списываемого автомобиля при аварии, то счет 123 «Основные средства» не закроется.

Общая сумма расходов и убытков, уменьшенная на доход в размере стоимости пригодных деталей, является чрезвычайным результатом, причиненным дорожным происшествием, который отражается в **Отчете о прибыли и убытках**.

**Пример 1.** 25 октября текущего года грузовой автомобиль MAZ NCIE 751, первоначальная стоимость которого составляет 190 000 леев, потерпел аварию. Экспертиза установила, что грузовой автомобиль не может быть восстановлен ни технически, ни экономически. Грузовой автомобиль был введен в эксплуатацию в апреле 2002 года, предполагаемая остаточная стоимость которого составляла 5 000 леев, а срок полезного использования без капитального ремонта – 6 лет. Транспортные расходы грузового автомобиля с места аварии (происшествия) до предприятия составляют 500 леев, НДС – 100 леев. Расходы по демонтажу (разборке) отдельных запасных частей и шин включают:

- заработную плату, начисленную рабочим – 700 леев;
- отчисления на государственное социальное страхование – 161 леев;
- взносы на обязательное медицинское страхование – 31,50 лея.

В результате демонтажа (разборки) были получены годные запасные части (без шин) – 8 000 леев, шины – 2500 леев. Автотранспортное предприятие применило прямолинейный метод начисления износа.

В целях решения данной проблемы производятся следующие расчеты:

- изнашиваемая стоимость грузового автомобиля – 185000 леев (190000 – 5000);
- годовая амортизация – 30833,33 леев (185000 : 6);
- ежемесячная амортизация – 2569,44 леев (30833,33 : 12);
- накопленная амортизация, начиная с ввода автомобиля в эксплуатацию до момента автодорожного происшествия – 138749,91 леев (2569,44 × 8 + 30833,33 × 3 + 2569,44 × 10);
- балансовая стоимость автомобиля на момент аварии – 51250,09 леев (190000 – 138749,91).

**По условиям приведенного примера предлагаются следующие бухгалтерские записи:**

**1. Списание накопленного износа:**

Дебет 124 «Амортизация основных средств»-138749,91 лей,

Кредит 123 «Основные средства»-138749,91 лей.

В случае, если предприятие определило предполагаемую остаточную стоимость при первоначальном признании объекта как актив, а изнашиваемая стоимость не была начислена полностью, целесообразно списать только изнашиваемую стоимость (в данном примере – 46250,09 лей (51250,09 – 5 000), а не балансовую). (Было бы правильнее списать балансовую стоимость, уменьшенную на фактическую стоимость материалов, полученных в результате выбытия объекта, или на сумму 43250,09 леев (51250,09 -8000).

**2. Списание изнашиваемой стоимости грузового автомобиля:**

Дебет 723 «Чрезвычайные расходы»-46250,09 лей,

Кредит 123 «Основные средства»-46250,09 лей.

Согласно **ч. (4) ст.102 Налогового кодекса [3]** уплаченная или подлежащая уплате сумма НДС на приобретаемые товарно-материальные ценности в целях осуществления предпринимательской деятельности, но не использованные для данной деятельности, не подлежат зачету и относятся на расходы периода.

При приобретении грузового автомобиля зачетная сумма НДС составляет 38000 леев (190000 × 0,2). В случае его списания в результате дорожного происшествия предприятие обязано восстановить бюджету сумму НДС, начисленную от балансовой стоимости грузового автомобиля – 10250 леев [(190000 – 138749,91) × 0,2]. Таким образом, составляется следующая бухгалтерская запись:

**3. Начисление НДС в бюджет:**

Дебет 723 «Чрезвычайные расходы»-10250 лей,

Кредит 534 «Обязательства бюджету»-10250 лей.

По данной операции возникают два вопроса:

а) в состав каких расходов включать НДС от балансовой стоимости уничтоженного объекта?

б) надо ли восстанавливать бюджету НДС вообще?

По первому вопросу, на наш взгляд, более правильно НДС от балансовой стоимости списываемого автомобиля отнести на чрезвычайные убытки, поскольку причиной его выбытия является чрезвычайное событие, а не результат нормальной его эксплуатации.

По второму вопросу, - сомнительно восстановление суммы НДС в случае частичного или полного списания объекта основных средств по причине чрезвычайного события. Чрезвычайные события – явление, независимое от предприятия. Объект основных средств используется по своему назначению – для своей деятельности в предпринимательских целях. Если же автомобиль, или совершенно неважно какие активы выбывают в результате стихийных бедствий, чрезвычайных событий, предприятие не несет никакой вины. Поэтому, на наш взгляд, совершенно нецелесообразно восстанавливать НДС от активов выбывших (уничтоженных) в результате чрезвычайных событий и мы считаем, что необходимо внести поправки в ст.102 Налогового Кодекса.

**4. Отражение расходов, связанных с ликвидацией последствий автодорожного происшествия (транспортировка поврежденного грузового автомобиля):**

Дебет 723 «Чрезвычайные расходы»-500 леев,  
 Дебет 534 «Обязательства бюджету» на сумму НДС-100 лей,  
 Кредит 541 «Предстоящие обязательства»-600 леев.

**5. Начисление заработной платы, отчислений на государственное социальное страхование, взносов на обязательное медицинское страхование:**

Дебет 723 «Чрезвычайные расходы»- 892,50 лей,  
 Кредит 531 «Обязательства персоналу по оплате труда»-700 леев,  
 Кредит 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию»- 192,50 леев.

**6. Оприходование запасных частей без автошин:**

Дебет 211 «Материалы»-8000 леев,  
 Кредит 123 «Основные средства»-5000 леев,  
 Кредит 623 «Чрезвычайные доходы»-3000 леев.

В случае, когда предприятие не устанавливает предполагаемую остаточную стоимость при вводе в действие основного средства, балансовая стоимость при его выбытии списывается в размере, включающем и предполагаемую остаточную стоимость (в данном примере – 51250,09 леев).

**7. Оприходование демонтированных шин (их стоимость определяется в размере непройденного километража):**

Дебет 211 «Материалы»-2500 леев,  
 Кредит 171 «Долгосрочные расходы будущих периодов» или 261 «Текущие расходы будущих периодов»-2500 леев.

Если стоимость снятых с дисков шин поврежденного грузового автомобиля является составной частью его первоначальной стоимости, то составляется следующая бухгалтерская запись:

**7а) Оприходование шин:**

Дебет 211 «Материалы»  
 Кредит 123 «Основные средства»  
 Кредит 623 «Чрезвычайные доходы» или  
 Дебет счета 723 «Чрезвычайные расходы»

Бухгалтерские записи 6 и 7 имеют некоторые недостатки: сумма превышения фактической стоимости годных товарно-материальных ценностей над предполагаемой остаточной стоимостью будет признана два раза в составе доходов в случае, когда данные ценности будут проданы. Первый раз - в момент оприходования, второй-при продаже. Даже в случае использования запасных частей или шин для ремонта и, соответственно, эксплуатации других грузовиков, находящихся в эксплуатации, сумма данного превышения будет признана как дополнительный доход, который облагается налогом.

**Библиография:**

1. Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета. Доступно: <http://minfin/md>
2. Общий план счетов бухгалтерского учета и методологические нормы применения счетов. Доступно: <http://minfin/md>
3. Налоговый Кодекс. Доступно: <http://fisc/md>



**INVENTARIEREA ÎN ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE:  
TEORII ȘI PRACTICI  
INVENTORY OF NON-COMMERCIAL ORGANISATIONS:  
THEORY AND PRACTICE**

*CAUȘ Lidia, conf. univ., dr. ASEM, [lidiacaus@yahoo.com](mailto:lidiacaus@yahoo.com)*

**Rezumat:** *Organizațiile necomerciale dețin un rol important în societatea civilă din orice țară, inclusiv în Republica Moldova. Organizațiile necomerciale sunt persoane juridice care nu au scop de a obține profit și distribuirea acestuia între membrii entității. În acest articol sunt expuse unele propuneri referitoare la îmbunătățirea contabilității în organizații necomerciale, care vor conduce la furnizarea unei informații adecvate și obiective utilizatorilor de informații.*

**Abstract:** *Non-for-profit organizations have an important role in civil society in any country, including the Republic of Moldova. Non-for-profit organizations are juridical persons not having the goal of getting a profit and distributing it among the members of the organization. In this article are exposed some proposals related to the improvement of accountancy in non-for-profit organizations, which will lead to the providing of some true and objective information to information users.*

**Cuvinte cheie:** organizație necomercială, inventariere, plusuri, lipsuri, imobilizări, active circulante, fonduri.

**JEL:** M 41

**Introducere.** Pentru desfășurarea activităților sale statutare organizațiile necomerciale utilizează diverse elemente contabile aflate în posesia acestora. Pentru verificarea existenței activelor și pasivelor se folosește inventarierea, fiind un procedeu de control important și obligatoriu pentru toate entitățile. De menționat că unele unități nu acordă atenția cuvenită inventarierii, ceea ce se exprimă prin întocmirea neglijentă a documentelor și registrelor de inventariere, nerespectarea modului de efectuare a inventarierii sau chiar neefectuarea acestora. În practica contabilă a acestor organizații există multe probleme privind contabilizarea rezultatelor inventarierii elementelor contabile, în special privind recunoașterea, evaluarea, utilizarea conturilor contabile. În scopul soluționării aspectelor menționate se recomandă: concretizarea recunoașterii și evaluării rezultatelor inventarierii elementelor contabile în conformitate cu specificul activității organizațiilor necomerciale, precum și reflectarea schemelor de înregistrări contabile aferente, în funcție de particularitățile activității entităților necomerciale.

**Conținutul articolului științific.** Organizațiile necomerciale sunt formațiuni benevole, de sine stătătoare, constituite prin libera manifestare a voinței cetățenilor asociați pe baza comunității de interese, care nu au drept scop obținerea profitului. Sectorul non-profit ajută la perfecționarea vieții sociale și servesc unor scopuri de interes public.

Organizația necomercială este definită ca o persoană juridică a cărei scop este altul decât obținerea de venit și care este înregistrată în modul prevăzut de legislația în vigoare. Această definiție determină particularități în contabilizarea elementelor contabile. Contabilitatea în entitățile necomerciale este reglementată de Legea contabilității [1], Legea cu privire la asociațiile obștești, Legea cu privire la fundații, Legea cu privire la filantropie și sponsorizare, Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale [2], Standardele Naționale de Contabilitate [3], Planul general de conturi contabile [4], Regulamentul privind inventarierea [5] și alte acte normative în vigoare.

În conformitate cu Legea contabilității organizația necomercială aplică sistemul contabil în partidă dublă cu prezentarea situațiilor financiare, conform formularelor din anexele la Indicațiile

metodice. Totodată entitatea necomercială are obligația să înregistreze elementele contabile conform contabilității de angajamente, să elaboreze și să aplice politici contabile proprii și să elaboreze planul de conturi de lucru. Necătfînd la caracterul non-profit al acestor organizații, în conformitate cu prevederile Legii contabilității ele sunt obligate să țină evidența, parcurgînd toate etapele ciclului contabil începînd cu întocmirea documentelor primare, evaluarea și recunoașterea elementelor contabile, reflectarea informațiilor în conturile contabile, perfectarea registrelor contabile, inventarierea elementelor contabile, bilanței de verificare și Cărții mari, întocmirea situațiilor financiare. În așa fel organizația trebuie să se efectueze inventarierea generală a elementelor contabile, procedeu prevăzut și de Indicațiile metodice.

**Inventarierea** reprezintă un procedeu de control și autentificare documentară a existenței elementelor de activ și datorii în expresie cantitativ-valorică, care aparțin sau se află în gestiunea temporară a entității la data efectuării acesteia. Scopul inventarierii constă în verificarea integrității activelor prin compararea existenței efective a acestora cu datele contabilității. Regulile de efectuare a inventarierii elementelor contabile, perfectare și înregistrare a rezultatelor inventarierii sunt reglementate de Regulamentul privind inventarierea [5].

Răspunderea pentru corectitudinea și oportunitatea efectuării inventarierii o poartă conducerea entității, care este obligată să asigure condițiile necesare pentru exercitarea controlului complet și exact al existenței bunurilor în termenele stabilite. Obiectele și termenele de efectuare a inventarierii se stabilesc de către conducerea organizației necomerciale în anexele la Politicile contabile.

Organizația necomercială are obligația să efectueze inventarierea generală a activelor și pasivelor cel puțin o dată pe an pe parcursul desfășurării activității sale. Unitatea mai poate efectua inventarierea elementelor patrimoniale în cazul reorganizării sau încetării activității, din inițiativa conducătorului, la înlocuirea gestionarului, furturi, delapidări, deteriorări ale bunurilor, incendii sau calamități naturale, modificarea prețurilor și în baza hotărîrii organelor de control.

Inventarierii generale trebuie supuse toate tipurile de bunuri ale entității ce aparțin entității și se află pe teritoriul acesteia sau în afara teritoriului acesteia, bunurile ce nu aparțin entității, dar se află în gestiunea acesteia, activele transferabile reflectate la conturi extrabilanțiere, precum și bunurile neînregistrate. În cadrul inventarierii se stabilește existența efectivă a elementelor de activ și datorii, în special a imobilizărilor necorporale și corporale, investițiilor financiare, stocurilor, numerarului din casierie și conturile curente, documentelor bănești, produselor, creanțelor și datoriilor. În cadrul inventarierii se stabilește bunurile care și-au pierdut calitatea inițială și bunurile neutilizate în activitatea entității. Se verifică respectarea regulilor și condițiilor de păstrare a imobilizărilor, stocurilor, numerarului. Deasemenea se constată creanțele și datoriile compromise cu termenul de prescripție expirat.

Inventarierea elementelor contabile se efectuează în termenele stabilite de către o comisie numită prin ordin de către conducător, în a cărei componente pot fi incluși angajați ai organizației și persoane independente, cum ar fi reprezentanți ai autorităților publice locale sau auditori, cît și pe bază de contracte de prestări servicii. Comisia de inventariere se constituie dintr-un număr impar de membri, de cel puțin trei persoane: președinte și membri. La microentități inventarierea se poate efectua de o singură persoană. În componența comisiei respective nu se includ gestionarii depozitelor supuse inventarierii și contabilii care țin evidența subdiviziunii respective, cu excepția microentităților.

Comisia de inventariere solicită obligatoriu, înainte de începerea inventarierii, întocmirea și prezentarea de către fiecare gestionar a declarației, care se datează și se semnează de către gestionar și membrii comisiei de inventariere. Inventarierea bunurilor se efectuează în prezența obligatorie a gestionarilor prin identificare, calculare, măsurare obligatorie.

Membrii comisiei de inventariere poartă responsabilitate conform legislației în vigoare pentru încălcarea regulilor de efectuare a inventarierii de exemplu, pentru introducerea premeditată a datelor incorecte privind soldurile efective ale activelor și datoriilor sau în scopul tănuirii lipsurilor sau a plusurilor acestora. Inventarierea bunurilor se efectuează pe fiecare loc de amplasare a acestora și pe fiecare gestionar. Se interzice de a introduce în listele de inventariere date din

spusele gestionarilor sau conform datelor contabile, fără verificarea existenței efective a elementelor de activ și datorii.

Cu ocazia inventarierii elementelor contabile entitatea trebuie să întocmească următoarele documente de bază: liste de inventariere; procesul-verbal al comisiei de inventariere; balanțe de verificare; procese-verbale de primire-predare a imobilizărilor; bonuri de intrare a stocurilor; note contabile. Formularele documentelor privind inventarierea prezentate în anexele la Regulamentul privind inventarierea, au un caracter de recomandare și pot fi adaptate la cerințele fiecărei entități.

Elementele de activ și datorii supuse inventarierii se înscriu în formularele-tip: lista de inventariere a imobilizărilor, lista de inventariere a stocurilor (cantitativ-valorică), lista de inventariere a stocurilor (valorică), lista de inventariere a bunurilor transmise temporar unor entități, lista de inventariere a activelor în curs de execuție, lista de inventariere a animalelor înregistrate separat, lista de inventariere a animalelor înregistrate în grup, proces-verbal de inventariere a mijloacelor și documentelor bănești, lista de inventariere a formularelor tipizate de documente primare cu regim special, lista de inventariere a creanțelor și datoriilor.

Formularele listelor de inventariere pot fi adaptate la cerințele fiecărei entități, în special a organizațiilor necomerciale. Listele de inventariere se completează manual sau computerizat, în care nu se admit corectări și rînduri necompletate. Erorile pot fi corectate doar în cazul semnării listelor de inventariere de către toți membrii comisiei și gestionari prin anularea informației incorecte și înscrierea informației corecte.

Pentru bunurile care aparțin altor entități se întocmesc liste de inventariere separate în trei exemplare, care în termen de pînă la trei zile lucrătoare după finisarea inventarierii se remit entităților cărora le aparțin bunurile. Proprietarul activelor urmează să confirme în termen de pînă la cinci zile lucrătoare din data recepționării listei de inventariere exactitatea datelor. Neconfirmarea datelor presupune recunoașterea exactității acestora înscrise în listele de inventariere, iar în caz de diferențe entitatea clarifică diferențele și comunică constatările entității în gestiunea căreia se află bunurile.

Imobilizările și obiectele de mică valoare și scurtă durată, care se află în exploatare, se supun inventarierii la locul exploatării și se trec în liste de inventariere separată, cu specificarea persoanelor responsabile de exploatarea și păstrarea acestora. În cazul depistării imobilizărilor neînregistrate în contabilitate sau indicării incorecte a datelor ce le caracterizează, comisia de inventariere trebuie să le includă într-o listă de inventariere separată. Imobilizările corporale care nu sînt utilizate din diferite motive sau care nu se supun restabilirii se includ într-o listă de inventariere separată cu indicarea motivelor care au cauzat neutilizarea lor și se transmit conducătorului entității, cu înaintarea propunerilor privind vînzarea, casarea sau reutilizarea acestora.

Inventarierea stocurilor se efectuează la locurile de păstrare. Stocurile intrate în subdiviziune în timpul efectuării inventarierii, se primesc de gestionari în prezența membrilor comisiei de inventariere. Aceste stocuri se trec într-o listă de inventariere separată. Totodată, pe documentul primar de intrare, după semnătura președintelui comisiei de inventariere, se face mențiunea “primite în timpul inventarierii”.

La inventarierea numerarului se verifică numerarul efectiv din casierie, soldul în conturile curente în moneda națională și valuta străină, titlurile de valoare, formularele tipizate de documente primare cu regim special și alte active curente. Numerarul în moneda națională și valuta străină din casieria entității se supun inventarierii după înregistrarea tuturor operațiunilor de încasări și plăți și se verifică numerarul efectiv și alte documente bănești existente în casierie. Inventarierea disponibilului în conturile curente în moneda națională și valuta străină se efectuează prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont emise de instituțiile financiare cu cele din contabilitate.

Inventarierii se supun toate tipurile de creanțe și datorii ale entității necomerciale. Soldurile efective ale creanțelor și datoriilor trebuie să fie confirmate prin extrase de conturi sau acte de verificare a decontărilor reciproce. Entitățile care primesc extrasele de cont sînt obligate să confirme în decurs de cinci zile lucrătoare din ziua primirii acestora soldul creanței sau datoriei și să comunice obiectiile lor. Rezultatele inventarierii creanțelor și datoriilor se înscriu în lista de inventariere a creanțelor și datoriilor în baza datelor din extrasele de cont confirmate de debitori sau

creditori, iar în caz de neconfirmare – în baza documentelor primare. În cazul depistării creanțelor compromise și datoriilor cu termen de prescripție expirat se întocmește o nota informativă, cu indicarea explicațiilor persoanelor responsabile.

Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor înscrise în listele de inventariere cu cele contabile, care se înscriu în registrul de verificare a rezultatelor inventarierii. Comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele gestionare și cele responsabile; stabilește diferențele dintre rezultatele inventarierii bunurilor și datele contabile; elaborează propuneri privind înregistrarea rezultatelor inventarierii; înregistrează rezultatele inventarierii în procesul-verbal, care se semnează de către toți membrii comisiei de inventariere, de către fiecare gestionar și contabilul care ține evidența subdiviziunii.

Din momentul finisării inventarierii, procesul-verbal al comisiei de inventariere, listele de inventariere, calculele și alte documente se transmit în termen de trei zile lucrătoare conducătorului entității în vederea informării și luării deciziilor. Conducătorul entității cu avizul contabilului-șef și șefului serviciului juridic, în termen de cel mult cinci zile lucrătoare ia decizia referitor la rezultatele inventarierii. Rezultatele inventarierii vor fi înregistrate atât în evidența tehnico-operativă, cât și în contabilitate, în termen de cinci zile lucrătoare de la data luării deciziei privind rezultatele inventarierii.

În rezultatul inventarierii pot fi stabilite lipsuri sau plusuri. Lipsurile reprezintă diferență negativă dintre cantitatea sau valoarea bunurilor indicate în documente primare și existența efectivă a acestora. Lipsurile de imobilizări se evaluează la valoarea contabilă a acestora, lipsurile de stocuri - la valoarea contabilă, iar bunurile deteriorate parțial - la suma pierderilor efective stabilite de comisia de inventariere.

Sumele lipsurilor peste limitele normelor perisabilității naturale și pierderile din deteriorarea bunurilor constatate cu ocazia inventarierii se recuperează de către persoane vinovate în conformitate cu prevederile Codului muncii. În cazul când nu sînt stabilite persoanele vinovate, lipsurile care depășesc normele perisabilității naturale sau pierderile cauzate din deteriorarea bunurilor se trec la cheltuielile perioadei. În cazul bunurilor constatate lipsă ce urmează a fi recuperate, dar care nu pot fi cumpărate pe piață, valoarea de recuperare se determină de o comisie formată din specialiști în domeniul respectiv sau de către entități specializate. Bunurile lipsă pot fi recuperate de la persoanele vinovate și sub formă de alte bunuri similare la aceeași valoare, cu acordul conducătorului entității.

Plusurile reprezintă diferență pozitivă dintre cantitatea bunurilor indicate în documente primare și existența efectivă a acestora. Plusurile de imobilizări și stocuri constatate cu ocazia inventarierii se evaluează la valoarea justă a acestora la data constatării plusurilor, iar plusurile de numerar și documente bănești – la suma nominală.

Recuperarea benevolă a prejudiciului material se efectuează în baza acordului dintre entitate și persoana vinovată. În acest caz, entitatea va emite acordul de recuperare, iar persoana vinovată va prezenta angajamentul de plată.

În funcție de sursa de formare și destinația elementelor contabile inventariate, rezultatele inventarierii la organizațiile necomerciale se înregistrează ca alte venituri sau cheltuieli la conturile 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)” și 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)” sau ca venituri și cheltuieli din activitatea economică la conturile 618 „Venituri din activitatea economică” și 718 „Cheltuieli din activitatea economică”. Lipsurile de active imobilizate, sursa de formare a cărora a fost înregistrată în componența fondului de active imobilizate se reflectă în contul 341 „Fonduri”, subcontul 3411 „Fondul de active imobilizate”. Contabilitatea decontărilor cu salariații privind recuperarea benevolă a prejudiciului material se ține cu ajutorul contului 226 „Creanțe ale personalului”.

Plusurile de imobilizări necorporale și corporale se înregistrează ca majorare a fondurilor organizației necomerciale:

*Dt 111 “Imobilizări necorporale în curs de execuție”, 112 “Imobilizări necorporale”*

*Dt 121 “Imobilizări corporale în curs de execuție”, 123 “Mijloace fixe”*

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

Plusurile de active circulante constatate cu ocazia inventarierii se recunosc ca venituri curente:

*Dt 211 "Materiale", 213 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată"*

*Dt 215 "Producția în curs de execuție", 216 "Produse"*

*Dt 241 "Casa", 246 "Documente bănești"*

*Ct 617,,Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)"*.

Lipsurile imobilizărilor se decontează la diminuarea fondurilor organizației necomerciale cu întocmirea formulelor contabile:

1) la valoarea contabilă a imobilizărilor constatate lipsă:

*Dt 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”*

*Ct 111 “Imobilizări necorporale în curs de execuție”, 112 “Imobilizări necorporale”*

*Ct 121 “Imobilizări corporale în curs de execuție”, 123 “Mijloace fixe”;*

2) la suma amortizării acumulate a imobilizărilor necorporale:

*Dt 112 “Imobilizări necorporale”*

*Ct 113 “Amortizarea imobilizărilor necorporale”*

3) la suma amortizării acumulate a imobilizărilor corporale:

*Dt 124 “Amortizarea mijloacelor fixe”*

*Ct 123 “Mijloace fixe”.*

Lipsurile activelor circulante se recunosc ca cheltuieli curente prin formulele contabile:

*Dt 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)”*

*Ct 211 “Materiale”, 213 “Obiecte de mică valoare și scurtă durată”*

*Ct 215 “Producția în curs de execuție”, 216 “Produse”*

*Ct 241 “Casa”, 246 “Documente bănești”.*

Schema înregistrărilor contabile aferente contabilizării lipsurilor și operațiunilor de recuperare a prejudiciului material va fi exemplificat în baza cifrelor convenționale.

Presupunem că, în decembrie 201N în asociația obștească „Soare” cu ocazia inventarierii imobilizărilor corporale a fost depistat lipsă un laptop cu costul de intrare 7500,00 lei, suma amortizării acumulate 6620,00 lei. Administratorul de program a recunoscut vina pentru lipsuri și a prezentat angajamentul de plată, specificând reținerea prejudiciului din salariul lunar. Directorul executiv al asociației obștești a emis decizia de recuperare a prejudiciului material majorat cu coeficientul 1,3 din salariul administratorului în luna decembrie 201N în sumă de 1144,00 lei [(7500,00 – 6620,00) x 1,3].

În baza datelor din exemplu se vor întocmi înregistrările contabile:

Valoarea contabilă a laptopului constatat lipsă se reflectă:

*Dt 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate” – 880,00 lei*

*Ct 123 “Mijloace fixe” – 880,00 lei.*

Decontarea sumei amortizării acumulate a laptopului lipsă se înscrie:

*Dt 124 “Amortizarea mijloacelor fixe” – 6620,00 lei*

*Ct 123 “Mijloace fixe” – 6620,00 lei.*

Se reflectă calcularea sumei prejudiciului material cauzat de vinovat entității:

*Dt 226 “Creanțe ale personalului”, subcontul 2262 “Creanțe privind recuperarea prejudiciului material” – 1144,00 lei*

*Ct 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)” – 1144,00 lei.*

Se reține din salariul persoanei vinovate suma prejudiciului material în decembrie 201N:

*Dt 531 “Datorii față de personal privind retribuirea muncii” – 1144,00 lei*

*Ct 226 “Creanțe ale personalului”, subcontul 2262 “Creanțe privind recuperarea prejudiciului material” – 1144,00 lei.*

Să admitem că în octombrie 201N în rezultatul inventarierii la asociația obștească „Viitorul” au fost stabilite lipsuri de materiale la valoarea contabilă 530,00 lei, valoarea justă fiind de 710,00 lei. Lipsurile au fost comise din vina asistentului de proiect, cu care a fost încheiat contract privind răspunderea materială deplină. Asistentul nu și-a recunoscut vina și reclamațiile privind recuperarea prejudiciului material au fost transmise în instanța de judecată. În luna februarie a anului viitor



instanța a recunoscut asistentul ca vinovat de cauzarea prejudiciului material în sumă de 710,00 lei, care a fost recuperat integral în numerar în aceeași lună.

În baza datelor din exemplu vor fi întocmite formulele contabile:

Se înregistrează valoarea contabilă a lipsurilor de materiale constatate la inventariere:

Dt 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)” – 530,00 lei

Ct 211 “Materiale” – 530,00 lei.

Suma prejudiciului material a persoanei vinovate pînă la decizia instanței de judecată se reflectă ca creanță contingentă:

Dt 920 ”Creanțe contingente” – 710,00 lei.

Se calculează creanța privind recuperarea prejudiciului material conform deciziei instanței de judecată:

Dt 226 ”Creanțe ale personalului”, subcontul 2262 ”Creanțe privind recuperarea prejudiciului material” – 710,00 lei

Ct 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)” – 710,00 lei.

Încasarea în casierie a sumei prejudiciului material în luna februarie 201N+1:

Dt 241 ”Casa” – 710,00 lei

Ct 226 ”Creanțe ale personalului”, subcontul 2262 ”Creanțe privind recuperarea prejudiciului material” – 710,00 lei.

Decontarea sumei creanței contingente privind prejudiciul material se înscrie:

Ct 920 ”Creanțe contingente” – 710,00 lei.

Rezultatele inventarierii trebuie să fie reflectate în contabilitate și luate în calcul la determinarea indicatorilor din situațiile financiare. Situațiile financiare se întocmesc cu utilizarea datelor inventarierii generale pentru autentificarea existenței și stării elementelor de activ și datorii.

În nota explicativă la situațiile financiare se dezvăluie următoarele informații privind inventarierea: confirmarea datelor reflectate în situațiile financiare în urma efectuării inventarierii; obiectivele și termenele de efectuare a inventarierii pe parcursul perioadei de gestiune; rezultatele inventarierii și reflectarea lor în contabilitate; măsurile luate pentru înlăturarea lipsurilor constatate; suma prejudiciului material și modul de recuperare a acestuia; recuperarea de la persoanele vinovate în perioada de gestiune a sumelor aferente pierderilor rezultate din anii precedenți.

**Concluzii.** În contextul celor menționate constatăm că succesul organizației necomerciale depinde de corectitudinea reflectării operațiunilor în contabilitate. Concluzionând abordările relatate deducem că informația privind rezultatele inventarierii este utilă, atât utilizatorilor interni, cât și utilizatorilor externi, în special dacă entitatea deține controlul asupra elementelor contabile pentru asigurarea funcționării activității organizației. Contabilitatea rezultatelor inventarierii patrimoniului este specifică și implică multe particularități în cadrul organizațiilor necomerciale, care nu sunt studiate în literatura de specialitate. Reglementările contabile actuale nu stabilesc în mod explicit schemele de înregistrări contabile aferente acestor operațiuni. Această situație complică evidența în entitățile necomerciale și nu asigură în măsură deplină veridicitatea, transparența, comparabilitatea informațiilor contabile.

Contabilizarea rezultatelor inventarierii elementelor contabile în cadrul organizațiilor necomerciale este specifică și implică multe particularități. Pentru perfecționarea contabilității în organizațiile necomerciale se recomandă concretizarea recunoașterii și evaluării rezultatelor inventarierii elementelor contabile, schemele elaborate de înregistrări contabile aferente reflectării rezultatelor inventarierii în funcție de particularitățile activității entităților necomerciale.

Stabilirea metodologiei contabilizării rezultatelor inventarierii patrimoniului 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 contabilității, ce va asigura furnizarea unor informații obiective și veridice utilizatorilor de informație, necesare luării deciziilor în cadrul activității unităților necomerciale, precum și finanțatorilor actuali și potențiali.

**Bibliografie**

1. Legea contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007, republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.27-34 din 07.02.2014;
2. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 188 din 30.12.2014. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.11-21 din 23.01.2015, [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md);
3. Standardele Naționale de contabilitate aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr.118 din 06.08.2013. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 23.10.2013, [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md);
4. Planul general de conturi contabile cu modificările și completările ulterioare, aprobat prin Ordinele Ministrului Finanțelor nr. 119 din 06.08.2013 și nr.188 din 30.12.2014. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 23.10.2013 și nr. 11-21 din 23.01.2015, [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md);
5. Regulamentul privind inventarierea aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 60 din 29.05.2012. Monitorul Oficial nr.166-169/953 din 10.08.2012, [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md).

**PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII OPERAȚIUNILOR DE PRELUCRARE ÎN  
LOHN (PERFECTIONARE PASIVĂ)  
ACCOUNTING IN THE OUTWARD PROCESSING OPERATIONS (LOHN)**

*CECHINA Ecaterina, dr., conf. univ., ASEM, [ecechina@hotmail.com](mailto:ecechina@hotmail.com)*

**Rezumat.** În acest articol sunt analizate particularitățile operațiunilor de perfecționare în lohn (perfecționare pasivă). Perfecționarea pasivă a mărfurilor se caracterizează prin faptul că acestea rămân în proprietatea entității care le dă spre prelucrare. Prin urmare, tranzacțiile de perfecționare pasivă a mărfurilor se realizează fără includerea acestora în circuitul economic al țării prestatorului. Obligatoriu, produsele compensatorii, rezulate din prelucrarea materiei prime, trebuie să părăsească teritoriul țării în care s-a efectuat prelucrarea, situație care impune beneficiarul serviciilor de prelucrare să achite drepturile de import. Din punct de vedere fiscal, problema principală o ridică determinarea valorii în vamă, care reprezintă baza de calcul a drepturilor de import.

**Abstract.** In this article we are going to analyze the particularities of Lohn processing operations. The Outward processing of goods is characterized by the fact that they remain in the property of the entity that gives them for processing. Therefore the transactions of outward processing of goods is achieved without including them in the economic cycle of the supplier's country. Obligatorily the compensating products resulted from the processing of raw materials, must leave the country where processing was done, consequently this situation requires from the customer to pay import duties. Further the main problem is the customs value that represents the basic calculation of imports duties.

**Cuvinte-cheie:** drepturi de import, export, import, perfecționare pasivă, produse compensatoare.

**JEL:** M 41

**Introducere.** Operațiunile de prelucrare în lohn fac parte din componența tranzacțiilor combinate de comerț exterior. Tranzacțiile combinate de comerț exterior sunt afaceri internaționale care îmbină elemente ale operațiunilor de import, export, producție, prestări servicii etc., într-un mecanism tranzacțional unic. Ca și în cazul operațiunilor simple de comerț exterior, scopul tranzacțiilor comerciale combinate îl constituie producerea de multiple efecte pozitive, directe și indirecte, atât la nivel micro, cât și la nivel macroeconomic, care se concretizează în: optimizarea utilizării unor capacități de producție, creșterea gradului de absorbție a forței de muncă etc.

Prelucrarea în lohn a mărfurilor constă într-o afacere comercială internațională, derulată în bază contractuală, între două entități din state diferite, în care una execută lucrări la comandă (prelucrează materii prime, materiale, semifabricate), după modele, desene și sub marca celeilalte entități, care preia produsul finit în scopul desfacerii lui pe piață. Această operațiune, numită și producție la comandă, s-a dezvoltat, mai ales, pe relațiile Vest-est și Nord-Sud, prin delocalizarea de către entitățile occidentale a unor producții industriale intensive, în manoperă, în țări din Europa Centrală și de Est sau din regiuni în curs de dezvoltare.

Dacă avem în vedere poziționarea entităților din țara noastră în derularea tranzacțiilor de perfecționare a mărfurilor, constatăm că se disting două categorii de operațiuni:

- ✓ operațiuni de perfecționare activă, în care entitățile din țara noastră sunt prestatoare de servicii pentru entități care se află în afara țării;
- ✓ operațiuni de perfecționare pasivă, atunci când entitățile din Republica Moldova sunt beneficiare ale serviciilor de perfecționare a mărfurilor în cadrul entităților din afara țării.

Datorită caracterului complex al operațiunilor de perfecționare pasivă, apreciem că, derularea acestora de către entități necesită, în primul rând, cunoașterea mecanismelor și procedeele comerciale specifice, care implică personal calificat și tehnică adecvată.

În consecință, se impune organizarea distinctă a contabilității operațiunilor de perfecționare pasivă, astfel încât să avem posibilitatea elaborării de modele contabile specifice, iar diferitele informații contabile oferite utilizatorilor să corespundă necesităților de informare a acestora.

**Conținutul de bază.** Conform prevederilor Codului Vamal, articolul 74, *perfecționarea pasivă* este un regim vamal în care mărfurile aflate în liberă circulație ori în supraveghere vamală în regim de perfecționare activă sînt scoase pentru prelucrare, transformare în afara teritoriului Republicii Moldova, iar produsele compensatoare sînt introduse cu exonerarea, totală sau parțială, de drepturile de import. Exportul temporar de mărfuri în vederea perfecționării pasive atrage aplicarea măsurilor de politică economică prevăzute pentru exportul definitiv de mărfuri. Operațiunile de perfecționare pasivă complementare celor de perfecționare activă atrag aplicarea măsurilor de politică economică prevăzute pentru reexportul de mărfuri.

Prin *produse compensatoare* se subînțeleg toate mărfurile (produsele) ce rezultă din plasarea lor sub regimul vamal de perfecționare activă sau de perfecționare pasivă.

Prin art. 76 al Codului Vamal, sunt stabilite condițiile ce exclud plasarea mărfurilor sub regimul vamal de perfecționare pasivă. Respectiv, nu pot fi plasate sub regimul vamal de perfecționare pasivă:

- a) mărfurile care, prin scoaterea lor de pe teritoriul vamal, creează temei pentru exonerarea de drepturile de import sau pentru restituirea drepturilor de import încasate;
- b) mărfurile care, înainte de a fi scoase de pe teritoriul vamal, au fost importate cu exonerarea totală de drepturile de import – pînă la expirarea termenelor de exonerare;
- c) alte mărfuri, în unele cazuri prevăzute de legislație.

Exonerarea totală sau parțială de drepturi de import constă în deducerea din cuantumul drepturilor de import, aferente produselor compensatorii puse în liberă circulație, a cuantumului drepturilor de import care ar fi aplicabile la aceeași dată mărfurilor de export temporar, dacă acestea ar fi importate pe teritoriul vamal al Republicii Moldova din țara în care a avut loc operațiunea de perfecționare sau ultima operațiune de perfecționare.

În art. 81 al Codului Vamal, se menționează că, produsele compensatoare pot fi exonerate, total sau parțial, de drepturile de import, cu excepția taxei pentru proceduri vamale, dacă sînt importate de titularul autorizației de perfecționare pasivă. În cazul în care scopul operațiunii de perfecționare este repararea mărfurilor importate anterior, acestea, la încheierea operațiunii, sînt puse în liberă circulație cu exonerare totală de drepturile de import dacă organele vamale stabilesc că mărfurile au fost reparate gratis, în baza unei obligații contractuale sau legale ce decurge dintr-o garanție sau din cauza existenței unui defect de fabricație.

Precizăm că, pentru utilizarea regimului vamal de perfecționare pasivă, este necesară obținerea unei *autorizații*, care se eliberează de către autoritățile vamale. Autorizația de perfecționare pasivă se eliberează persoanelor juridice din Republica Moldova sub următoarele condiții (art.77 al Codului Vamal):

- a) organul vamal poate determina că produsele compensatoare au fost obținute din mărfurile exportate pentru a fi prelucrate;
- b) perfecționarea pasivă a mărfurilor nu aduce prejudicii economiei naționale.

Perioada de valabilitate a unei autorizații se stabilește de către organele vamale în funcție de condițiile economice și de necesitățile specifice ale solicitantului. În cazul în care perioada de valabilitate depășește 2 ani, condițiile economice pe baza cărora s-a eliberat autorizația se reexaminează periodic la intervale specificate în aceasta.

Termenul în care produsele compensatoare vor fi reintroduse pe teritoriul vamal este fixat de către organul vamal. La stabilirea lui se ține cont de durata procesului de perfecționare pasivă justificată din punct de vedere economic. La cererea titularului regimului vamal, organul vamal, în cazuri temeinic justificate, poate prelungi termenul inițial.

Serviciul Vamal poate stabili în scopuri vamale, conform legislației, cantitatea obligatorie de produse care trebuie să rezulte din perfecționarea pasivă a mărfurilor.

Din punct de vedere fiscal, problema principală în cazul regimului de perfecționare pasivă o ridică determinarea valorii în vamă a produselor compensatorii, care reprezintă baza de calcul a drepturilor de import. Conform prevederilor legislației în vigoare, *cheltuielile de încărcare, de transport și de asigurare*, aferente mărfurilor de export temporar pînă la locul la care a avut loc

operațiunea de perfecționare pasivă, nu se includ în valoarea în vamă a acestora în vederea deducerii drepturilor de import.

Valoarea în vamă a produselor compensatorii importate, care stă la baza calculării drepturilor de import, se referă la:

- ✓ contravaloarea serviciilor de manoperă;
- ✓ cheltuielile externe de transport și de asigurare aferente produselor compensatoare importate, fără a lua în calcul valoarea mărfurilor exportate temporar, în vederea prelucrării.

Încheierea regimului de perfecționare pasivă se face prin importul produselor compensatoare ori al celor de înlocuire, după caz, în cadrul termenului acordat de organele vamale. De asemenea, operațiunea poate fi încheiată prin exportul definitiv al mărfurilor exportate temporar în cadrul aceluiași termen. În acest caz, birourile vamale vor ține seama de măsurile de politică economică valabile pentru exportul de mărfuri. Declarația vamală de încheiere a regimului se depune la biroul vamal de încheiere stabilit în autorizație.

Atunci când titularul operațiunii nu face dovada încheierii operațiunii de perfecționare pasivă, în termen de cel mult 15 zile de la data expirării termenului-limită prevăzut pentru încheierea regimului, biroul vamal de plasare încheie din oficiu operațiunea prin emiterea unei decizii de regularizare în termen de 30 de zile.

După cum am menționat mai sus, mărfurile compensatorii sunt plasate în regimul vamal de import. Deci, importul mărfurilor se face cu respectarea normelor prevăzute în Codul vamal al Republicii Moldova și în Legea cu privire la tariful vamal și în alte acte normative care reglementează importul mărfurilor.

Mărfurile compensatorii introduse pe teritoriul vamal primesc statutul de mărfuri puse în liberă circulație numai după ce sînt plătite drepturile de import și sînt aplicate măsurile de politică economică.

Conform prevederilor art.122 al Codului Vamal, drepturile de import se calculează din valoarea în vamă a mărfurilor. Drepturile de import, potrivit art.117 al Codului Vamal, includ: taxa vamală, taxa pentru proceduri vamale, accizele, taxa pe valoarea adăugată.

*Taxa vamală* este un impozit indirect, care apare ca urmare a intervenției statului în comerțul internațional și se calculează pentru mărfurile compensatorii prin aplicarea cotelor procentuale diferențiate pe grupe de mărfuri, asupra valorii în vamă a produselor compensatorii importate. Grupele de mărfuri și cotele procentuale sunt aprobate prin Legea nr. 172 din 25.07.2014 privind aprobarea **Nomenclurii combinate a mărfurilor**.

*Taxa pentru procedure vamale* reprezintă taxa percepută pentru prestarea serviciilor vamale și se determină pentru toate bunurile importate prin aplicarea unei cote procentuale asupra valorii în vamă. Conform prevederilor Legii cu privire la tariful vamal, anexa nr.2, la Vămuirea mărfurilor plasate în export, reexport, precum și la reintroducerea lor în cazul în care aceste mărfuri anterior au fost plasate în regimurile vamale de perfecționare activă, transformare sub control vamal sau **perfecționare pasivă**, este prevăzută mărimea taxei de 0,15% 0,15% din suma serviciilor prestate, dar nu mai mult de 100 euro.

*Accizul*, conform art.119 al Codului Fiscal, este impozit de stat stabilit pentru unele mărfuri de consum. Cotele accizelor, aprobate prin anexa nr.1 și 2 la titlul IV al Codului Fiscal, se stabilesc:

- a) în sumă absolută la unitatea de măsură a mărfii;
- b) *ad valorem* în procente de la valoarea mărfurilor, fără a ține cont de accize și T.V.A., sau de la valoarea în vamă a mărfurilor importate, luînd în considerare impozitele și taxele ce urmează a fi achitate la momentul importului, fără a ține cont de accize și T.V.A.

*Taxa pe valoare adăugată*, conform prevederilor art.93 al Codului Fiscal, este un impozit general de stat. Conform prevederilor art.100 al Codului fiscal, valoarea impozabilă a mărfurilor importate constituie valoarea lor vamală, determinată în conformitate cu legislația vamală, precum și impozitele și taxele care urmează a fi achitate la importul acestor mărfuri, cu excepția T.V.A..

Operațiunile economico-financiare aferente operațiunilor de perfecționare pasivă privesc: transmiterea materiei prime la prelucrare, primirea produselor compensatorii, acceptarea serviciilor



prestate de clienții externi, decontarea datoriei față de prestatorii de servicii, calcularea și achitarea drepturilor de export-import.

Pentru a pune în evidență specificitatea modelelor contabile aferente contabilității operațiunilor de prelucrare în lohn (perfecționare pasivă), analizăm următoarea situație.

**Exemplul 1:** „Steaua Reds” S.R.L. exportă temporar mărfuri în România, în vederea prelucrării acestora, în data de 06.01.XX, în valoare de 120 500 lei. Cheltuielile de transport ocazionate de transmiterea mărfurilor către prestatorul extern sunt de 4 980 lei, serviciile de broker – 660 lei, inclusiv TVA-20%. Drepturile de export includ taxa pentru proceduri vamale în mărime de 0,1% din valoarea mărfurilor transmise pentru prelucrare.

În contabilitatea entității din Republica Moldova trimiterea mărfurilor spre prelucrare, în regim de perfecționare pasivă, necesită întocmirea următoarelor formule contabile:

1) la suma taxei pentru proceduri vamale achitată Serviciului Vamal

*Debit contul 234 "Alte creanțe curente", subcontul 2343 „Creanțe privind alte operații”*  
- 120,50 lei

*Credit contul 242 "Conturi curente în monedă națională", subcontul 2421 "Numerar la conturi nelegat"*  
- 120,50 lei

2) la valoarea mărfurilor transmise spre prelucrare în regim vamal de perfecționare pasivă

*Debit contul 211 „Materiale”, subcontul 2118 „Materiale transmise temporar terților”*  
- 120 500,00 lei

*Credit contul 211 „Materiale”, subcontul 2111 „Materii prime și materiale de bază”*  
- 120 500,00 lei

3) la suma taxei pentru proceduri vamale calculată de către Serviciul Vamal

*Debit contul 211 „Materiale”, subcontul*  
*Credit contul 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente”*  
- 120,50 lei

4) la suma serviciilor de transport ocazionate de transmiterea mărfurilor la prelucrare

*Debit contul 211 „Materiale”, subcontul 2119 „Alte materiale”* - 4 980,00 lei

*Credit contul 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente”*  
- 4 980,00 lei

5) la suma serviciilor de broker aferente perfectării declarației de export

*Debit contul 211 „Materiale”, subcontul 2119 „Alte materiale” – la suma fără TVA* - 550,00 lei

*Debit contul 534 "Datorii față de buget", subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată” – la suma TVA* - 110,00 lei

*Credit contul 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente”- la suma totală*  
- 660,00 lei

6) stingerea datoriei față de Serviciul Vamal din contul avansului acordat

*Debit contul 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente”*  
- 120,50 lei

*Credit contul 234 "Alte creanțe curente”, subcontul 2343 „Creanțe privind alte operații”*  
120,50 lei

Pentru necesități suplimentare de informare, considerăm potrivit deschiderea unor conturi analitice distincte în cadrul contului 211 „Materiale”, subcontul 2119 „Alte materiale”, pentru evidențierea cheltuielilor de transport, broker, certificate de expertiză, drepturi de export etc., aferente mărfurilor transmise spre prelucrare.

**Exemplul 2:** În continuarea exemplului 1, admitem că prestatorul extern a facturat la data de 27.02.XX serviciile de prelucrare în valoare de 5 500 USD. Cheltuielile de transport ocazionate de primirea mărfurilor compensatorii de la prestatorul extern sunt de 4 500 lei, serviciile de broker – 480 lei, inclusiv TVA-20%. Drepturile de import includ taxa pentru proceduri vamale în mărime de

0,15% și TVA – 20% din valoarea în vamă a produselor compensatorii. În scopul îndeplinirii formalităților de import, entitatea a transferat Biroului Vamal avans în sumă de 25 000 lei.

Achitarea datoriei față de prestatorul extern are loc la 09.03.XX. Evoluția cursului în lei al dolarului american: 27.02.XX = 19,5483 lei; 09.03.XX=19,3578 lei.

Datorită faptului că produsele compensatorii rezultate din prelucrare sunt supuse drepturilor de import, calculăm valoarea în vamă care stă la baza determinării drepturilor de import.

**Fișa drepturilor de import**

<b>Nr. crt.</b>	<b>Elemente de calcul</b>	<b>Valoarea în valută (USD)</b>	<b>Valoarea în lei (1 USD=19,5483 lei)</b>
1.	Valoarea serviciilor de prelucrare	5 500	107 515,65
2.	Valoarea serviciilor de transport		4 500,00
3.	Total servicii (1+2)		112 015,65
4.	Taxa pentru proceduri vamale (3 x 0,15%)		168,02
5.	Total valoare (3 + 4)		112 183,67
6.	Taxa pe valoarea adăugată (5 x 20%)		22 436,73
7.	<b>Total drepturi de import (4 + 6)</b>		<b>22 604,75</b>

Astfel, situația prezentată implică următoarele înregistrări contabile:

1) la suma drepturilor de import transferate în avans Serviciului Vamal

*Debit contul 234 "Alte creanțe curente", subcontul 2343 „Creanțe privind alte operații”*

- 25 000,00 lei

*Credit contul 242 "Conturi curente în monedă națională", subcontul 2421 "Numerar la conturi nelegat"*

- 25 000,00 lei

2) la valoarea serviciilor de prelucrare (5 500 USD x 19,5483 lei)

*Debit contul 811 "Activități de bază"*

- 107 515,65 lei

*Credit contul 521 „Datorii comerciale curente”, subcontul 5212 „Datorii comerciale în străinătate”*

- 107515,65 lei / 5 500 USD

3) la suma taxei pentru proceduri vamale aferentă produselor compensatorii

*Debit contul 811 "Activități de bază"*

- 168,02 lei

*Credit contul 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente”*

- 168,02 lei

4) la suma taxei pe valoarea adăugată aferentă produselor compensatorii importate

*Debit contul 534 "Datorii față de buget", subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată”*

- 22 436,73 lei

*Credit contul 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente”*

- 22 436,73 lei

5) la suma serviciilor de transport ocazionate de primirea produselor compensatorii

*Debit contul 811 "Activități de bază"*

- 4 500,00 lei

*Credit contul 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente”*

- 4 500,00 lei

6) la suma serviciilor de broker aferente perfectării declarației de export

*Debit contul 811 "Activități de bază"*

- la suma fără TVA - 400,00 lei

*Debit contul 534 "Datorii față de buget", subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată” – la suma TVA*

- 80,00 lei

*Credit contul 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente” - la suma totală*

- 480,00 lei

7) stingerea datoriei față de Serviciul Vamal din contul avansului acordat

*Debit contul 544 „Alte datorii curente”, subcontul 5442 „Alte datorii calculate curente”*

- 22 604,75 lei

*Credit contul 234 "Alte creanțe curente", subcontul 2343 „Creanțe privind alte operații”*

- 22 604,75 lei

8) achitarea datoriei față de prestatorul extern (5 500 USD x 19,3578 lei)

*Debit contul 521 „Datorii comerciale curente”, subcontul 5212 „Datorii comerciale în străinătate”* - 106 467,90 lei / 5 500 USD

*Credit contul 243 „Conturi curente în valută străină”, subcontul 2431 „Numerar la conturi în țară”* - 106 467,90 lei / 5 500 USD

9) la suma diferenței de curs valutar aferentă datoriei comerciale a prestatorului extern (106 467,90 lei - 107 515,65 lei)

*Debit contul 521 „Datorii comerciale curente”, subcontul 5212 „Datorii comerciale în străinătate”* - 1 047,75 lei

*Credit contul 622 „Venituri financiare”, subcontul 6221 „Venituri din diferențe de curs valutar”* - 1 047,75 lei

Observăm, din exemplul relatat, că materialele transmise pentru prelucrare, rămân în proprietatea beneficiarului. Din acest considerent, în momentul primirii produselor compensatorii, acestea se decontează la costuri prin formula contabilă:

*Debit contul 811 „Activități de bază”* -126 150,50 lei

*Credit contul 211 „Materiale”, subcontul 2111 „Materii prime și materiale de bază”* - 120 500,00 lei

*Credit contul 211 „Materiale”, subcontul 2119 „Alte materiale”* - 5 650,50 lei

După aceste înregistrări contabile urmează determinarea costului de intrare a produselor finite și depozitarea acestora, prin:

*Debit contul 216 „Produse”, subcontul 2161 „produse finite”* -126 150,50 lei

*Credit contul 811 „Activități de bază”* -126 150,50 lei

**Concluzii.** În consecință, perfecționarea pasivă a mărfurilor se caracterizează prin faptul că acestea rămân în proprietatea entității care le dă spre prelucrare, iar cu ocazia livrării produselor compensatorii are loc numai un transfer de manoperă, respectiv un import de servicii. Pentru a se încadra în categoria tranzacțiilor de perfecționare pasivă a mărfurilor, obligatoriu, produsele finite rezultate din prelucrarea materiei prime trebuie să părăsească teritoriul țării în care s-a efectuat prelucrarea, ele fiind importate în țara beneficiarului, situație care impune garantarea drepturilor de import și, implicit, imobilizarea resurselor financiare sub forma taxelor vamale și taxei pe valoarea adăugată. În cadrul operațiunilor de perfecționare pasivă apare problema evidenței consumurilor ce țin de transmiterea spre prelucrare a materiei prime. În acest sens, propunem deschiderea unor conturi analitice distincte în cadrul contului 211 „Materiale”, subcontul 2119 „Alte materiale”, pentru evidențierea cheltuielilor de transport, broker, certificate de expertiză, drepturi de export etc., aferente mărfurilor transmise spre prelucrare.

### **Bibliografie:**

1. Codul Fiscal, aprobat prin Legea nr.1163-XIII din 24.04.1997.  
<http://www.lex.md/fisc/codfiscaltxtro.htm>
2. Codul vamal al Republicii Moldova, nr.1149 din 20.07.2000.  
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&id=319745>
3. Legea cu privire la tariful vamal nr. 1380 din 20.11.1997.  
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&id=319952>
4. Legea privind aprobarea Nomenclaturii combinate a mărfurilor nr. 172 din 25.07.2014.  
<http://lex.justice.md/md/354306/>
5. Ordin privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate nr. 118 din 06.08.2013.  
<http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>

**СЕРВИТУТ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ  
ПРИЗНАКИ И ФУНКЦИИ  
SERVITUT AS OBJECT OF ACCOUNTING:  
DISTINCTIVE SIGNS AND FUNCTIONS**

*ПРИМАКОВА Марина, к.э.н., доцент, Полоцкий государственный университет,  
Республика Беларусь, [maguja@yandex.ru](mailto:maguja@yandex.ru)*

**Аннотация.** В статье исследуется вопрос экономической сущности сервитута как объекта бухгалтерского учета, не имеющего на сегодняшний день однозначной трактовки в экономической литературе. Содержание сервитутных отношений рассматривается с двух позиций: собственника имущества, обремененного сервитутом и обладателя сервитута. Выделены основные функции и отличительные признаки сервитута. Предлагается классификация сервитутов с целью определения соответствующих объектов бухгалтерского учета.

**Abstract.** The article analyses the question of economic substance of servitude as an accounting object, which has no straightforward interpretation in the current economic literature. The substance of servitude arrangements is considered from two perspectives: from the perspective of the owner of the servitude property and from the perspective of the person who is the owner of the servitude. The article describes the main functions and specific features of the servitude. Also, the article suggests classification of servitude for the purposes of determination of the respective accounting objects.

**Ключевые слова:** сервитут, функции сервитута, классификация сервитута.

**JEL:** M 41

В связи с активным развитием хозяйственных операций, связанных с реализацией правомочий по владению, пользованию и распоряжению имуществом, значительно возросла актуальность определения экономических оснований отражения в бухгалтерском учете организации оборотоспособности имущества. Правовой режим отдельных видов недвижимого имущества существенно различается. Наиболее распространенными видами прав на недвижимость являются права: собственности, постоянного пользования, аренды.

В Гражданском Кодексе Республики Беларусь дано определение права собственности: «Собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом» [1, ст. 210]. Согласно ему, собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц, в том числе отчуждать свое имущество в собственность другим лицам, передавать им, оставаясь собственником, права владения, пользования и распоряжения имуществом, отдавать имущество в залог и обременять его другими способами, распоряжаться им иным образом. Отличительной чертой права собственности является правомочие распоряжения, т.е. право определять юридическую судьбу имущества путем совершения различных сделок.

Наряду с правом собственности в законодательстве Республики Беларусь, признаны специальные вещные права. Это наименее распространенная категория имущественных прав, возникающая не в отношении определенного лица, а его имущества (например, доля в праве собственности на объект недвижимости, право аренды, хозяйственного ведения, доверительного управления, безвозмездного пользования, право залога, ипотека, сервитут). Считается, что такая доля не может быть определена в натуральном выражении (например, доля в совместно используемом имуществе – коридоры, подъезды и т.п.), либо же собственником этого имущества продолжает оставаться кто-то другой, а обладателю ограниченного вещного права передается только какая-то часть полномочий: в случае

аренды – право владения и пользования, сервитута – только пользования, залога – право распоряжения и т.п.

Таким образом, необходимо отметить, что в отличие от права собственности, специальные имущественные вещные права имеют своим предметом не вещь, как таковую, а ее отдельную функцию. Таковой можно считать компенсацию невыгодного расположения одного помещения или строения за счет преимуществ другого. Данная функция может заключаться в том, что сам собственник не способен ею полностью воспользоваться (например, объект сервитутного права), в связи с чем сам собственник оказывается правомерно ограничен в своих правах до тех пор, пока специальное вещное право, обременяющее имущество, не будет снято, а право собственности полностью не восстановится.

Одним из институтов имущественного вещного права пользования чужим объектом недвижимости является сервитут (от лат. *servitus* – рабство), т.е. право ограниченного пользования чужим недвижимым имуществом.

Сервитут – это устанавливаемое в особом порядке возмездное право ограниченного пользования чужим недвижимым имуществом, способное приносить экономические выгоды, самостоятельно не отчуждаемое. Экономическая сущность сервитута заключается в том, что он применяется для более эффективного использования природных, материальных и людских ресурсов.

В ходе анализа теоретических аспектов бухгалтерского учета сервитута выявлена его недостаточная методологическая проработанность. Это связано с тем, что отечественная система бухгалтерского учета сегодня не признает сервитут в качестве объекта бухгалтерского учета, имеющего стоимостную оценку.

Следует констатировать, что в действующем законодательстве Республики Беларусь понятие сервитута, адекватно отражающее его экономическую сущность как объекта бухгалтерского учета, отсутствует. Аргументировать такое утверждение можно тем, что лишь в Гражданском Кодексе Республики Беларусь предлагается его общее толкование как права ограниченного пользования недвижимым имуществом [1, ст. 268].

Обременение недвижимого имущества сервитутом не лишает собственника недвижимого имущества прав владения, пользования и распоряжения этим недвижимым имуществом. Сервитут устанавливается по соглашению между лицом, требующим установления сервитута, и собственником недвижимого имущества. В случае недостижения соглашения об установлении или условиях сервитута спор разрешается судом по иску лица, требующего установления сервитута [1, ст. 286].

Обусловленный соглашением сторон (добровольный) или назначенный судом (принудительный) сервитут подлежит обязательной государственной регистрации в порядке, установленном для регистрации прав на недвижимое имущество [3, ст.8, п.2.10]. Сервитут считается установленным с момента его государственной регистрации.

Как всякое вещное право, сервитут может быть прекращен по основаниям, предусмотренным законом, а также по соглашению сторон.

В ст. 270 Гражданского кодекса Республики Беларусь приведены два основания прекращения сервитута, причем, в каждом случае инициатором прекращения выступает собственник имущества, обремененного сервитутом:

1) сервитут может быть прекращен ввиду прекращения оснований, по которым он был установлен (например, если лицо, в пользу которого был установлен сервитут, способно удовлетворить свои интересы иным путем);

2) сервитут может быть прекращен в связи с невозможностью использования недвижимости, обремененной сервитутом, по назначению (например, если не выполняются или ненадлежащим образом выполняются условия соглашения об установлении соответствующего сервитута, соблюдение которых призвано было обеспечить использование обремененной сервитутом недвижимости по назначению).



В законодательстве не содержится перечень оснований прекращения сервитута по требованию лица, в чью пользу он установлен. Но следует согласиться с мнением, высказанным в юридической литературе, что прекращение сервитута возможно и по другим основаниям, в частности:

- вследствие отказа от сервитута лица, в чью пользу он установлен;
- в случае гибели предмета сервитута (например, пожаром уничтожен объект недвижимости);
- при отчуждении имущества, обремененного сервитутом, в собственность носителя сервитутного права (нельзя иметь сервитут на собственную вещь) [2, с.263].

Собственник недвижимого имущества, обремененного сервитутом, вправе, если иное не предусмотрено законодательством, требовать от лиц, в пользу которых установлен сервитут, соразмерную плату за пользование им (возмездный сервитут). Условия о размере платы, порядке и сроках ее внесения должны быть включены в соглашение сторон (договор) об установлении сервитута. Размер платы, как правило, призван компенсировать ограничения в пользовании недвижимым имуществом, обремененным сервитутом.

В соглашении об установлении сервитута должны быть также определены меры ответственности за неисполнение либо ненадлежащее исполнение сторонами условий данного соглашения.

Сервитут может устанавливаться как в отношении одного лица (частный сервитут), так и в интересах нескольких лиц (публичный сервитут). В качестве сервитуария, т. е. лица, в интересах которого сервитут установлен, могут выступать как граждане, так и юридические лица.

Среди наиболее существенных отличительных признаков сервитута как ограниченного вещного права можно выделить:

1) ограниченность сервитута: предоставляемые сервитутом возможности всегда являются гораздо более узкими по сравнению с правомочиями собственника;

2) зависимость сервитута: сервитут не может быть самостоятельным предметом купли-продажи, не может существовать в отрыве от прав собственности, поэтому при отсутствии или прекращении права собственности на имущество невозможно установить или сохранить на нее ограниченное вещное право сервитута;

3) право следования: в случае перехода прав на недвижимое имущество, обремененное сервитутом, к другому лицу, сервитут сохраняется, т.е. сервитут, обременяя объект недвижимости, всегда следует за правом собственности на него;

4) обязательность сервитута: характер и содержание сервитута определяются законом, а не договором с собственником;

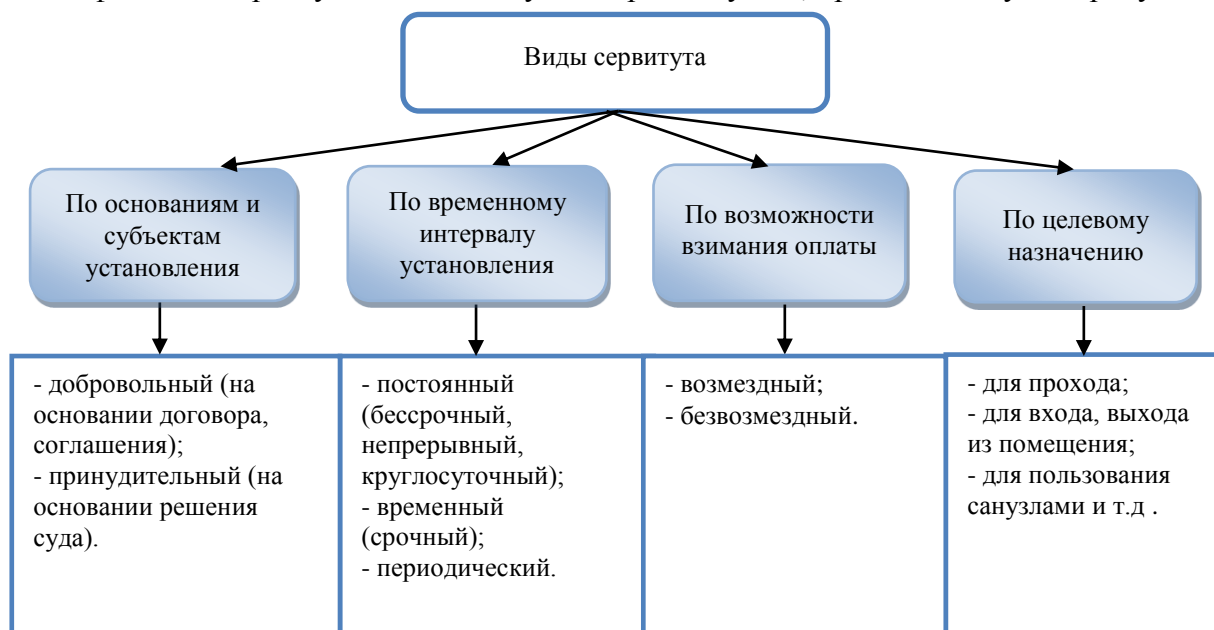
5) публичность сервитута, которая состоит в том, что сервитут (его возникновение, переход и прекращение) подлежит государственной регистрации в Едином государственном реестре, данные которого доступны всем третьим лицам.

Руководствуясь изложенными выше аргументами, предлагаем использовать следующее определение сервитута: «сервитут – это вещное право ограниченного пользования чужим недвижимым имуществом в строго ограниченном объеме и пределах, определенных необходимостью его установления и осуществления» [5].

Приведенное выше определение сервитута позволяет судить о его двойственной природе. С одной стороны (в отношении собственника недвижимости, обремененной сервитутом), сервитут – это обременение объекта недвижимости, в отношении которого сервитут установлен. С другой стороны (в отношении обладателя сервитута), сервитут выступает как вещное право, суть которого заключается в ограниченном пользовании чужим объектом недвижимости.

Исходя из вышесказанного, сервитут может быть классифицирован как различные объекты бухгалтерского учета: рассматриваться как актив и как расход. Данное трактовка, на наш взгляд, наиболее точно характеризует сервитут как объект бухгалтерского учета, требующий систематического отражения в учете.

Для признания сервитута в качестве объекта бухгалтерского учета большое значение имеет его классификация. Исследовав современное состояние бухгалтерского учета сервитутных отношений, выявлено, что нет единого подхода к классификации сервитутов. В этой связи, обобщив все выявленные признаки сервитута, можно предложить следующую классификацию сервитута для целей бухгалтерского учета, представленную на рисунке 1 [4].



**Рис. 1. Предлагаемая классификация сервитута для целей бухгалтерского учета**

Рекомендуемая классификация сервитутов может лежать в основе определения объектов бухгалтерского учета юридических лиц.

В целом наличие сервитута повышает экономическую ценность недвижимости, в интересах эксплуатации которой он установлен, поскольку основной функцией сервитута, с экономической точки зрения, является повышение эффективности эксплуатации собственного имущества за счет частичного использования чужих преимуществ.

Для собственника обременение недвижимости сервитутом ведет, напротив, казалось бы, к противоположному результату. Однако признание социальной важности возможности пользования чужим имуществом позволяет найти средства определенной компенсации, в том числе путем снижения налогового бремени для собственника служащей недвижимости.

Анализ нормативно-правовой базы Республики Беларусь и экономической литературы по вопросу бухгалтерского учета сервитута показал его недостаточную методологическую проработанность. Это связано с тем, что отечественная система бухгалтерского учета сегодня не признает сервитут в качестве объекта бухгалтерского учета, имеющего стоимостную оценку.

Авторское определение и выделение основополагающих признаков сервитута позволили выделить в качестве объектов бухгалтерского учета сервитут как актив и как расходы в зависимости от субъектов сервитутных отношений.

Разработанная классификация сервитутов для целей бухгалтерского учета, характеризующаяся их конкретной группировкой в зависимости от классификационных признаков, учитывающих основания и субъектов установления сервитута, временные интервалы установления сервитутов, возможность взимания платы, сроки и количество платежей по сервитуту, количество сервитутов, обременяющих объект недвижимости, целевое назначение, позволяет организовать учет сервитутных операций по классификационным признакам.

### Литература

1. Гражданский Кодекс Республики Беларусь : Кодекс Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-З : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. : одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 31.12.2014 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
2. Гражданское право. Часть 1. Учебник / Под ред. А.Г. Калпина, А.И. Масляева. – М.: Юристъ, 1997 г. – 576 с.
3. О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним : Закон Респ. Беларусь от 22.07.2002 г., № 133-З : в ред. Закона Респ. Беларусь от 04.01.2014 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
4. Примакова, М.В. Сервитут: его сущность и классификация для целей бухгалтерского учета /М.В. Примакова // Бух. учет и анализ. – 2016. – № 4. – С. 11–14.
5. Примакова, М.В. Экономическая сущность сервитута как объекта бухгалтерского учета и его классификация /М.В. Примакова // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. – 2015. – № 14. – С. 110-112.

**CONTABILITATEA SUBVENȚIILOR PRIMITE PENTRU FORMAREA  
(COMPLETAREA) CIREZII DE BAZĂ A BOVINELOR  
ACCOUNTING FOR GOVERNMENT GRANTS RECEIVED FOR THE PURPOSE OF  
FORMING (COMPLETING) THE BASIC HERD OF CATTLE**

*COJOCARI Vadim, dr., conf. univ., UASM, [v.cojocari@uasm.md](mailto:v.cojocari@uasm.md)*

*COJOCARI Tatiana, lector univ., UASM, [t.cojocari@uasm.md](mailto:t.cojocari@uasm.md)*

**Rezumat:** *În scopul revitalizării subramurii de creștere a bovinelor, statul acordă ajutoare bănești sub formă de subvenții producătorilor agricoli care procură de la 3 și până la 70 vaci/junci.*

*Odată cu trecerea la noile reglementări contabile au apărut unele neclarități atât la capitolul contabilizării subvențiilor primite, cât și la capitolul costurilor suportate pentru formarea (completarea) cirezii de bază. În legătură cu aceasta în continuare se prezintă unele argumente și propuneri chemate să clarifice situația creată, aducând-o în concordanță cu cerințele actelor normative în vigoare, experiența internațională și principiile de bază ale contabilității.*

**Abstract:** *In order to revitalize the cattle state provides financial aid in the form of subsidies to agricultural producers who procure from 3 and up to 70 cows.*

*With the transition to new accounting regulations were some uncertainties both in accounting subsidies received and also costs incurred to form the basic herd. In connection with this still presents some arguments and proposals called to clarify the situation, bringing it into line with the requirements of normative acts, international experience and the basic principles of accounting.*

**Cuvinte-cheie:** *Contabilitate, Cireada de bază de bovine, Costuri, Venituri, Subvenții.*

**JEL:** M 41

**Introducere.** În scopul revitalizării subramurii de creștere a bovinelor, îmbunătățirii calității și sporirii competitivității produselor de origine animalieră pe piața internă și europeană, susținerii producătorilor care dispun de condițiile necesare pentru exploatarea șeptelului și procură de la 3 și până la 70 vaci/junci la fermele de bovine, statul acordă ajutoare pecuniare sub formă de subvenții.

Odată cu trecerea la noile reglementări contabile au apărut unele neclarități atât la capitolul contabilizării subvențiilor primite, cât și la capitolul costurilor suportate pentru formarea (completarea) cirezii de bază. În legătură cu aceasta în continuare se prezintă unele argumente și propuneri chemate să clarifice situația creată, aducând-o în concordanță cu cerințele actelor normative în vigoare, experiența internațională și principiile de bază ale contabilității.

Investigațiile în domeniul formării (completării) cirezii de bază în condițiile subvenționării de stat au fost efectuate în baza studierii **Legii cu privire la principiile de subvenționare a producătorilor agricoli** (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2017) și **Regulamentului privind modul de repartizare a mijloacelor fondului de subvenționare a producătorilor agricoli pentru anul 2016** (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2016). Totodată la recunoașterea și contabilitatea subvențiilor primite de producătorii agricoli s-a ținut cont de prevederile SNC **“Capital propriu și datorii”** (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013), SNC **„Particularitățile contabilității în agricultură”**, precum și **Planului general de conturi contabile** (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013).

În procesul investigațiilor preferință s-a acordat metodei monografice de descriere a obiectelor contabile cu aplicarea elementelor de comparație și deducție.

**Conținutul de bază.** Conform articolului 5 din **Legea cu privire la principiile de subvenționare a producătorilor agricoli** (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2017) reglementarea activității de subvenționare în agricultură și mediul rural se bazează pe următoarele principii:

- a) previzibilitatea și stabilitatea reglementărilor juridice;
- b) transparența decizională;

- c) tratamentul egal;
- d) eficiența bazată pe argumente economico-financiare;
- e) continuitatea proceselor de susținere a producătorilor agricoli;
- f) asumarea responsabilităților de către beneficiarii de subvenții;
- g) rezonabilitatea costurilor.

Măsurile de sprijin din mijloacele fondului de subvenționare a producătorilor agricoli, precum și modul de administrare a fondului în vederea asigurării și garantării corectitudinii de alocare a mijloacelor, inclusiv condițiile obligatorii necesare pentru obținerea mijloacelor, criteriile de eligibilitate a beneficiarilor, cuantumul sprijinului financiar alocat, modalitățile de recepționare, inspectare, autorizare și contabilizare a plăților sunt stabilite de **Regulamentul privind modul de repartizare a mijloacelor fondului de subvenționare a producătorilor agricoli pentru anul 2016**, anexa nr. 1 la Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 910 din 25 iulie 2016 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2016) (în continuare – **Regulament**). Astfel, potrivit punctelor 66 și 67 din **Regulament** subvenția se acordă pentru fiecare kilogram de greutate vie (conform facturilor, invoice-urilor și declarațiilor vamale, dar nu mai mult decât valoarea investiției conform facturilor) a animalelor, procurate de la ferme de prăsilă atestate, incluse în Nomenclatorul raselor, tipurilor și crosurilor de animale, omologate (raionate) în Republica Moldova, inclusiv din import, în vârstă de cel puțin 12 luni, după cum urmează:

- pentru vaci primipare, junci și juninci, șeptel de lapte – 60 lei/kg;
- pentru vaci primipare, junci și juninci, șeptel de carne – 40 lei/kg.

Dosarul de subvenționare se depune la oficiul teritorial al Agenției de Intervenție și Plăți pentru Agricultură (în continuare – Agenție) de către reprezentantul legal al producătorului agricol și include următoarele documente:

- a) cererea de solicitare a sprijinului financiar pentru măsura respectivă, al cărei model se aprobă prin ordinul ministrului agriculturii și industriei alimentare;
- b) copia certificatului de înregistrare, cu anexarea declarației de constituire, pentru gospodăriile țărănești (de fermier);
- c) copia situațiilor financiare pentru anul precedent celui de gestiune, cu excepția producătorilor agricoli înființați în anul 2016, avizat în modul stabilit;
- d) declarația pe propria răspundere privind veridicitatea datelor și a documentelor prezentate, inclusiv angajamentul de a nu înstrăina/transmite în folosință sub nici-o formă investiția supusă subvenționării, conform perioadelor de timp specificate;
- e) copia facturii fiscale sau facturii, iar în cazul importului copia declarației vamale, cu anexarea invoice-ului, vizate de medicul veterinar și șeful subdiviziunii teritoriale ale Agenției Naționale pentru Siguranța Alimentelor;
- f) copia autorizației sanitar-veterinară de funcționare pentru exploatarea zootehnică în care vor fi întreținute animalele;
- g) copia poliței de asigurare a animalelor;
- h) copia ordinului de plată privind achitarea integrală a costului animalelor procurate;
- i) copia actelor de punere și scoatere de sub carantină profilactică a animalelor de prăsilă importate, eliberată de subdiviziunile teritoriale ale Agenției Naționale pentru Siguranța Alimentelor;
- j) copia certificatului de înregistrare (identificare, mișcare) a animalului, pentru cele care sînt supuse înregistrării conform Legii nr.231-XVI din 20 iulie 2006 privind identificarea și înregistrarea animalelor;
- k) copia certificatului de rasă (pedigreu) al fiecărui animal.

După recepționarea cererii de solicitare a sprijinului financiar reprezentantul oficiului teritorial al Agenției verifică pe teren faptul procurării animalelor, condițiile de întreținere și autenticitatea documentelor prezentate, întocmind fișa de verificare a investiției. Documentele prezentate de solicitant și fișa de verificare a investiției, aprobată de șeful oficiului teritorial al Agenției, se numerotează și șnuruiesc într-un singur dosar, astfel încât să nu se permită desprinderea și/sau înlocuirea acestora, iar pe fiecare filă, prezentată în copie, va fi aplicată ștampila



solicitantului cu mențiunea „Conform originalului”. În cazul în care dosarul este complet și corespunde condițiilor de eligibilitate, cererea de solicitare a sprijinului financiar se avizează de șeful oficiului teritorial al Agenției și se înregistrează în Registrul manual pentru măsură respectivă, inclusiv introducându-se în baza de date electronică a Agenției.

Potrivit articolului 25 din **Legea cu privire la principiile de subvenționare a producătorilor agricoli** (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2017) criteriile de eligibilitate reprezintă totalitatea condițiilor speciale valabile pentru fiecare măsură de sprijin, respectarea cărora acordă dreptul la subvenție. Astfel, pentru investițiile în sectorul zootehnic (inclusiv, pentru procurarea animalelor de prăsilă și menținerea fondului genetic al acestora) subvenția se acordă în cazul îndeplinirii următoarelor condiții:

- sunt respectate cerințele zooveterinare de creștere și întreținere a animalelor, prevăzute de normele sanitar-veterinare;
- solicitantul dispune de bază furajeră – terenuri agricole, destinate cultivării culturilor furajere, cu o suprafață minimă necesară asigurării cantității de furaje pentru șeptelul deținut;
- solicitantul deține încăperi autorizate pentru întreținerea animalelor;
- sunt respectate condițiile de mediu stabilite de legislația în vigoare;
- la data depunerii cererii de acordare a subvenției, animalele au fost asigurate contra riscurilor de producție;
- sunt respectate normele privind identificarea animalelor/înregistrarea acestora în Registrul de stat al animalelor;
- procurarea bunurilor (animalelor) eligibile este confirmată prin certificate de calitate/de rasă, facturi, acte de dare în exploatare etc.

Ulterior, în termen de 15 zile lucrătoare șefii oficiilor teritoriale transmit dosarele de subvenționare Direcției administrare și control a Agenției (sediul central) în baza unui act de predare-primire.

Calcularea subvenției și autorizarea plăților se efectuează de către Direcția autorizare plăți în termene ce nu depășesc 10 zile lucrătoare din data recepționării dosarelor. În baza proceselor-verbale de autorizare Direcția va prezenta conducerii Agenției spre aprobare proiectul ordinului privind lista beneficiarilor autorizați spre plată, întocmită în ordinea autorizării, conform fișelor de calcul. Procesul-verbal de autorizare a plăților, inclusiv ordinul directorului Agenției privind aprobarea listei beneficiarilor de subvenții, servesc temei pentru perfectarea documentelor de plată de către Direcția contabilizare plăți pentru fiecare beneficiar de subvenție.

În termen de până la 5 zile lucrătoare Direcția contabilizare plăți va perfectă documentele de plată cu ulterioara prezentare către Trezoreria Teritorială Chișinău, în ordinea recepționării acestora. Plata subvenției se va efectua în ordinea depunerii lor la Trezoreria Teritorială Chișinău, în monedă națională, prin virament în limitele alocațiilor bugetare aprobate și în conformitate cu prognozele de lichidități ale bugetelor, pe măsura încasării mijloacelor bănești la conturile bugetului, ținând cont de prevederile Legii finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr. 181 din 25 iulie 2014, însă nu mai târziu de 60 zile din momentul depunerii ordinelor de plată.

Persoana care a procurat animale de prăsilă subvenționate de stat și care ulterior le-a înstrăinat (vândut, donat etc.), le-a sacrificat sau a admis pieirea lor până la expirarea termenului de 3 ani următorii anului în care a avut loc transferul sprijinului financiar restituie suma subvenției primite pentru aceste animale, cu excepția situațiilor de forță majoră, precum și a cazurilor de epizootie, confirmate în modul stabilit.

În cazul în care întreprinderea a beneficiat de sprijin financiar nerambursabil sub formă de subvenții aferente activelor, atunci în conformitate cu punctele 73 și 74 din **SNC „Capital propriu și datorii”** (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013) subvențiile acceptate spre plată se reflectă inițial ca majorare simultană a altor creanțe curente și a veniturilor anticipate pe termen lung, iar primirea efectivă a subvențiilor – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor. Ulterior, potrivit punctului 76 din standard, subvențiile aferente activelor neamortizabile (în cazul nostru bovinele se atribuie la categoria activelor neamortizabile) se decontează la venituri curente în

perioadele în care au fost efectiv suportate cheltuielile aferente obligațiilor impuse de acordarea subvențiilor (după expirarea termenului de 3 ani următorii anului în care a avut loc transferul sprijinului financiar).

**Exemplu.** Admitem că la 5 aprilie 2016 întreprinderea agricolă cu scopul completării cirezii de bază a bovinelor pentru lapte a procurat de la un furnizor autohton 5 vaci primipare cu greutatea vie de 2100 kg, în valoare de 48300 lei (fără T.V.A.) și 3 junci gestante de prăsilă (3 luni de gestație) cu greutatea vie de 1080 kg, în valoare de 24250 lei (fără T.V.A.). Conform facturilor fiscale suma T.V.A. spre trecere în cont a constituit în primul caz 9660 lei, iar în al doilea caz – 4850 lei. Costurile privind transportarea animalelor cu transportul propriu au constituit: pentru vaci – 960 lei, pentru junci – 580 lei. În iunie întreprinderea a depus la Agenția de Intervenție și Plăți pentru Agricultură toate actele necesare și după încheierea contractului respectiv în luna septembrie 2016 a beneficiat de un sprijin financiar în mărime de 126000 lei (2100 x 60) pentru vacile primipare și 64800 lei (1080 x 60) pentru junci.

Conform actelor de trecere la intrări a produșilor animalelor (3 viței în valoare de 1834,34 lei) și a actelor de transferare a animalelor dintr-un grup în alt grup în luna octombrie 2016 juncile au fost transferate în cireada de bază a bovinelor pentru lapte. În perioada aprilie-octombrie 2016 costurile aferente întreținerii acestora au constituit 6500 lei.

Formulele contabile aferente operațiunilor economice de mai sus sunt prezentate în tabelul 1.

**Tabelul 1. Faptele economice și formulele contabile privind formarea (completarea) cirezii de bază în condițiile subvenționării**

Nr. crt.	Faptul economic	Suma, lei	Correspondența conturilor		Luna
			debit	credit	
1.	S-au trecut la intrări: • vaci – 5 capete cu masa vie de 2100 kg • junci gestante – 3 capete cu masa vie de 1080 kg	48300 24250	132 131	521 521	aprilie
2.	S-a trecut în cont la decontări cu bugetul suma T.V.A. aferentă valorii de cumpărare a animalelor	14510	534	521	aprilie
3.	S-a reflectat costul serviciilor de transport aferente: • vacilor • juncilor	960 580	132 131	812 812	aprilie
4.	Reflectarea sumei subvenției care urmează să fie încasată după încheierea contractului de acordare a sprijinului financiar	190800	234	424	septembrie
5.	Încasarea sprijinului financiar din fondul de subvenționare a producătorilor agricoli	190800	242	234	septembrie
6.	S-a reflectat suma costurilor aferente întreținerii juncilor gestante	6500	131	211, 213, 214, 531, 533 etc.	aprilie- octombrie
7.	S-au trecut la intrări 3 viței din prima fătare cu masa vie de 82 kg	1834,34	212	131	octombrie
8.	S-au transferat juncile de prăsilă în cireada de bază (24250 + 580 + 6500 – 1834,34)	29195,66	132	131	octombrie

Dacă întreprinderea a luat decizia de a crește animalele tinere pentru completarea cirezii de bază, costurile aferente întreținerii acestora urmează a fi contabilizate în contul **131 “Active biologice imobilizate în curs de execuție”**. În acest caz este necesar de a separa animalele și costurile aferente creșterii acestora. Ulterior suma acumulată în contul **131** este rațional să fie repartizată între viței și vaci proporțional cu masa lor vie în kilograme sau chintale și costul unui kilogram sau chintal. De menționat că juncile gestante până la fătare și transferarea în cireada de

bază nu se cântăresc. Să admitem că după fătare 3 junci au fost cântărite. Greutatea vie a acestora a constituit 1305 kg, iar împreună cu vițeii – 1387 kg (1305 + 82). Conform datelor de mai sus costul efectiv al vițeilor și vacilor în momentul transferării în cireada de bază a constituit 31030 lei (24250 + 580 + 6500), costul 1 kg de greutate vie – 22,37 lei (31030 : 1387), costul tuturor vițeilor – 1834,34 lei (22,37 x 82), costul unui vițel – 611,44 lei (1834,34 : 3), iar costul vacilor – 29195,66 lei (31030 – 1834,34).

Dacă întreprinderea va păstra până la finele anului 2016 animalele procurate, în situațiile financiare va fi reflectată suma totală a subvențiilor primite în mărime de 190800 lei. De menționat că în acest caz nu vor fi recunoscute nici un fel de venituri, întrucât termenul normat de exploatare a bovinelor conform condițiilor de subvenționare încă n-a expirat. În anii 2017 și 2018 în bilanț informația va rămâne fără schimbări. Pentru a determina momentul recunoașterii subvențiilor în calitate de venituri este necesar să se calculeze de la data transferării în cireada de bază termenul normativ de exploatare a animalelor (de exemplu, conform punctului 62 din **Regulament** termenul pe parcursul căruia entitatea n-are dreptul să înstrăineze animalele este de 3 ani următorii anului în care a avut loc transferul sprijinului financiar). Astfel, în lunile aprilie și octombrie ale anului 2020 (peste 3 ani) în cazul păstrării efectivului de vaci și junci cumpărate suma subvenției va fi recunoscută ca venit în sumă de 190800 (126000 + 64800). Respectiv se vor întocmi următoarele formule contabile:

1. Transferarea veniturilor anticipate pe termen lung aferente subvențiilor primite în componența veniturilor anticipate curente:

debit contul **424 „Venituri anticipate pe termen lung”** – în sumă de 190800 lei,  
credit contul **535 „Venituri anticipate curente”** – în sumă de 190800 lei.

**Notă.** Formula contabilă de mai sus se întocmește pe 31 decembrie 2019. Cu ajutorul ei se determină suma sprijinului financiar care în anul viitor urmează să fie raportată la venituri.

2. Includerea veniturilor anticipate curente în componența veniturilor perioadei de gestiune:

debit contul **515 „Venituri anticipate curente”** – în sumă de 190800 lei,  
credit contul **612 „Alte venituri din activitatea operațională”** – în sumă de 190800 lei.

Această sumă va fi reflectată în Situația de profit și pierdere. De menționat că nu totdeauna recunoașterea subvențiilor în calitate de venit se corelează cu necesitatea reflectării cheltuielilor corespunzătoare. Din aceste considerente conturile din clasa 7 nu se vor utiliza. Totodată în Declarația cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 12) este necesar să se completeze rândul 02012 “Mijloace bănești obținute din fondurile speciale și utilizate în conformitate cu destinația fondurilor, specificate în baza legislației fiscale ca neimpozabile” din anexa 1D.

În cazul în care întreprinderea nu îndeplinește condițiile subvenționării (adică, în decurs de 3 ani va înstrăina animalele procurate) suma subvențiilor primite urmează a fi restituită integral, ceea ce se reflectă prin următoarea formulă contabilă:

debit contul **424 „Venituri anticipate pe termen lung”** sau **515 „Venituri anticipate curente”**,

credit contul **242 „Conturi curente în monedă națională”**.

### Concluzii.

1. Costurile aferente întreținerii bovinelor tinere pentru completarea cirezii de bază urmează a fi contabilizate în contul **131 “Active biologice imobilizate în curs de execuție”**. În acest caz este necesar de a separa animalele în cauză și costurile aferente creșterii acestora. Ultimele urmează să fie repartizate între viței și vaci proporțional cu masa lor vie în kilograme (chintale) și costul 1 kg (chintal).

2. Pentru a determina corect momentul recunoașterii subvențiilor ca venituri este necesar să se calculeze de la data transferării în cireada de bază termenul normativ de exploatare a animalelor (3 ani următorii anului în care a avut loc transferul sprijinului financiar pe parcursul căruia entitatea n-are dreptul să înstrăineze animalele). Dacă întreprinderea nu îndeplinește condițiile subvenționării (de exemplu, comite sacrificarea, vânzarea sau transmiterea gratuită a animalelor procurate înainte de termenul prevăzut), atunci suma subvențiilor primite urmează a fi restituită integral.

**Bibliografie**

1. Legea nr. 276 din 16.12.2016 cu privire la principiile de subvenționare a producătorilor agricoli. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2017, nr. 67-71
2. Hotărîre nr. 910 din 25.07.2016 cu privire la modul de repartizare a mijloacelor fondului de subvenționare a producătorilor agricoli pentru anul 2016. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2016, nr. 247-255
3. Planul general de conturi contabile. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
4. Standardul național de contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
5. Standardul național de contabilitate „Capital propriu și datorii”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237

**DELIMITĂRI CONCEPTUALE PRIVIND DUALISMUL CONTABIL  
ÎN AGENȚIILE DE TURISM  
CONCEPTUAL BOUNDARIES REGARDING THE ACCOUNTING DUALISM  
IN TRAVEL AGENCIES**

**ȚURCAN Ludmila, lector superior ASEM, [contabilitate100@mail.ru](mailto:contabilitate100@mail.ru)**

**Rezumat.** Condițiile de piață și concurența necesită studierea și utilizarea întregului arsenal al experienței autohtone și străine a contabilității de gestiune și a părții componente a acesteia – gestiunea costurilor. Studiarea materialelor teoretice și practice privind problemele metodologice contabilității costurilor și cheltuielilor a arătat că în prezent nu există o opinie unică în vederea determinării contabilității manageriale și necesitatea evidențierii acesteia din sistemul contabil într-un subsistem independent (autonom).

**Abstract.** Accounting is an informational system that quantifies, processes and communicates the necessary information for the decision making. We can distinguish between two branches: financial accounting and managerial accounting. The roles and functions of managerial accounting should be oriented towards the interests of external users. Nevertheless, it is primordial to take into consideration the interests of internal users of information. These users demand the necessity of creating managerial accounting: internal control system, analyze of expenses and costs, methodologies and organization of accounting.

**Cuvinte cheie:** contabilitatea financiară, contabilitatea de gestiune, dualismul contabil, agenția de turism, costuri.

**JEL: M41**

Contabilitatea este un sistem informational care cuantifică, prelucrează și transmite informațiile utile în procesul decizional. În mod curent se face distincție între două domenii: contabilitate financiară și contabilitate de gestiune.

Costurile - o relație contraversă între contabilitate de gestiune și contabilitatea financiară.

Unul dintre rolurile contabilității de gestiune este acela de a permite evaluarea în situațiile financiare a stocurilor de produse finite, produse în curs de execuție și a producției imobilizate. Aceste evaluări trebuie realizate în conformitate cu principiile contabilității financiare la cost de intrare a stocurilor fabricate care coincide cu costul efectiv al acestora și include "costul materiilor prime și materialelor utilizate nemijlocit în procesul de producție; costurile cu personalul încadrat nemijlocit în procesul de producție, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului; costurile indirecte de producție"[1,pag.112].

Noțiunea de cost de intrare a stocurilor fabricate este parte integrantă din viziunea simplificată asupra desfășurării activității (pe funcțiile acesteia).

Cost de intrare a stocurilor fabricate reprezintă costul unui produs în timp, dar cheltuielile care nu aparțin stocurilor fabricate sunt numite cheltuieli activității operaționale.

Cheltuielile perioadei sunt atașate de venituri în funcție de perioadă, în timp ce costurile produselor sunt atașate unui produs înaintea vânzării sale.

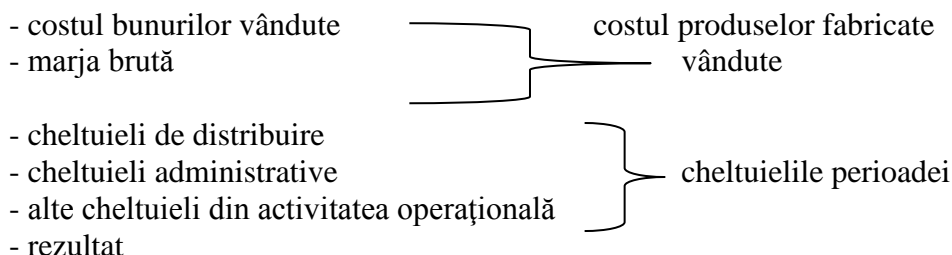
În cheltuielile activității operaționale sunt incluse:

- cheltuielile de distribuire - includ cheltuieli privind ambalarea produselor, de transport privind desfacerea, privind reclama.
- cheltuielile administrative - cuprind toate cheltuielile organizaționale care nu pot fi incluse în costul producției; cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe, privind amortizarea imobilizărilor necorporale; de întreținere a personalului; de deplasare;
- alte cheltuieli din activitatea operațională - includ cheltuieli privind аренда curentă, privind amenzile, penalitățile, privind dobânzile.



Pe baza acestor detalieri se analizează în contabilitatea de gestiune, dar și în contabilitatea financiară rezultatul contabil al perioadei sub următoarea formă:

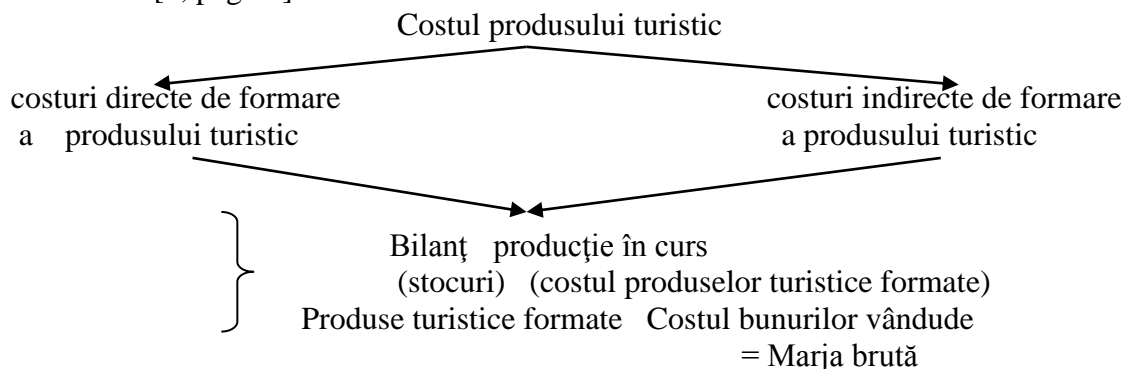
Vânzări:



Linia "costul produselor fabricate vândute" cuprinde costul de producție al bunurilor care au fost vândute (nu produse) în cursul perioadei.

Costurile angajate pentru fabricarea produselor finite (materii prime, salarii directe - regrupate mai sus în costul de producție sunt recunoscute ca și cheltuielile în contabilitatea financiară doar în momentul vânzării acestora, deoarece între momentul producției și al vânzării ele au fost considerate stocuri (în bilanțul contabil). Din acest motiv, costul de producție se numește cost stocabil.

Această legătură dintre contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune poate fi reprezentată astfel [4, pag.37]



**Figura 1: Legătura între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune**

*Sursa: elaborat de autor*

Într-o "perspectivă naivă" [3, pag.47], contabilitatea de gestiune completează contabilitatea financiară, pentru că ambele modelează funcționarea economică a entității. Însă naivitatea să oprește aici, pentru că ne dăm seama că cele două contabilități se adresează unor utilizatori diferiți: contabilitatea financiară se adresează în principal celor care finanțiază entitatea, iar contabilitatea de gestiune oferă o vizibilitate internă asupra proceselor și activităților pentru a ajuta managerii la luarea deciziilor. Totuși, contabilitatea financiară și cea de gestiune sunt complementare: prima trece sub tăcere procesele pe care a doua le detaliază.

Pentru funcționarea celor două tipuri de contabilități, ele nu se pot lipsi una de cealaltă: pentru a publica situații financiare, contabilitatea de gestiune furnizează costul stocurilor, în timp ce pentru a-l calcula are nevoie de costuri și cheltuieli incorporabile în cost.

Relația dintre cele două contabilități se poate desfășura sub forma:

- **dualismului contabil** - care presupune organizarea sistemului contabil în două circuite, cea ce implică disocierea între contabilitatea financiară și cea de gestiune. Acest mod de organizare este prezent, de exemplu, în țările Europei continentale. De regulă, dualismul contabil este asociat cu prezentarea unui cont de profit și pierderi după natură. Contabilitatea de gestiune preia din contabilitatea financiară cheltuielile și le clasifică în directe/indirecte și pe funcții (aprovizionare, producție, distribuție etc.). După furnizarea informației "cost de producție al stocurilor" pentru contabilitatea financiară, în contabilitatea de gestiune se analizează costurile (pe obiecte de cost) pe funcțiile întreprinderii;

- **monismul contabil** - sau organizarea sistemului într-un singur circuit. Acest sistem este aplicat în țările anglo-saxone, acolo unde contul de profit și pierdere este prezentat pe funcțiile

entității. Pe lângă prezența informațiilor (globale) de tip cost, contul de profit și pierderi pe funcții are drept criterii de recunoaștere a veniturilor vânzarea și nu obținerea acestora. Prin urmare, producției vândute îi este atașat costul vânzărilor. În contabilitatea anglo-saxonă nu vom, întâlni conturile "venituri din producția stocată și imobilizată". De altfel, norma IAS 1 precizează că "prezentarea variației stocurilor de produse finite sau în curs imediat după cifra de afaceri nu trebuie să presupună că acest post reprezintă venituri, ci mai degrabă o ajustare a cheltuielilor de producție".

Avantajele și dezavantajele fiecărui mod de organizare, precum și influența condițiilor de mediu asupra evoluției contabilității a condus la următorul paradox: în același timp, americanii doresc să renunțe la monism, deoarece normalizarea contabilității financiare a afectat contabilitatea de gestiune [2,131], în timp ce francezii tânjesc după monismul contabil.

În ultimele decenii în țările cu economie de piață dezvoltată s-au produs schimbări radicale în metodologia economică și contabilă, din care principala este divizarea sistemului contabil în două subsisteme: contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune. Structura acestui sistem este prezentată în figura 2:

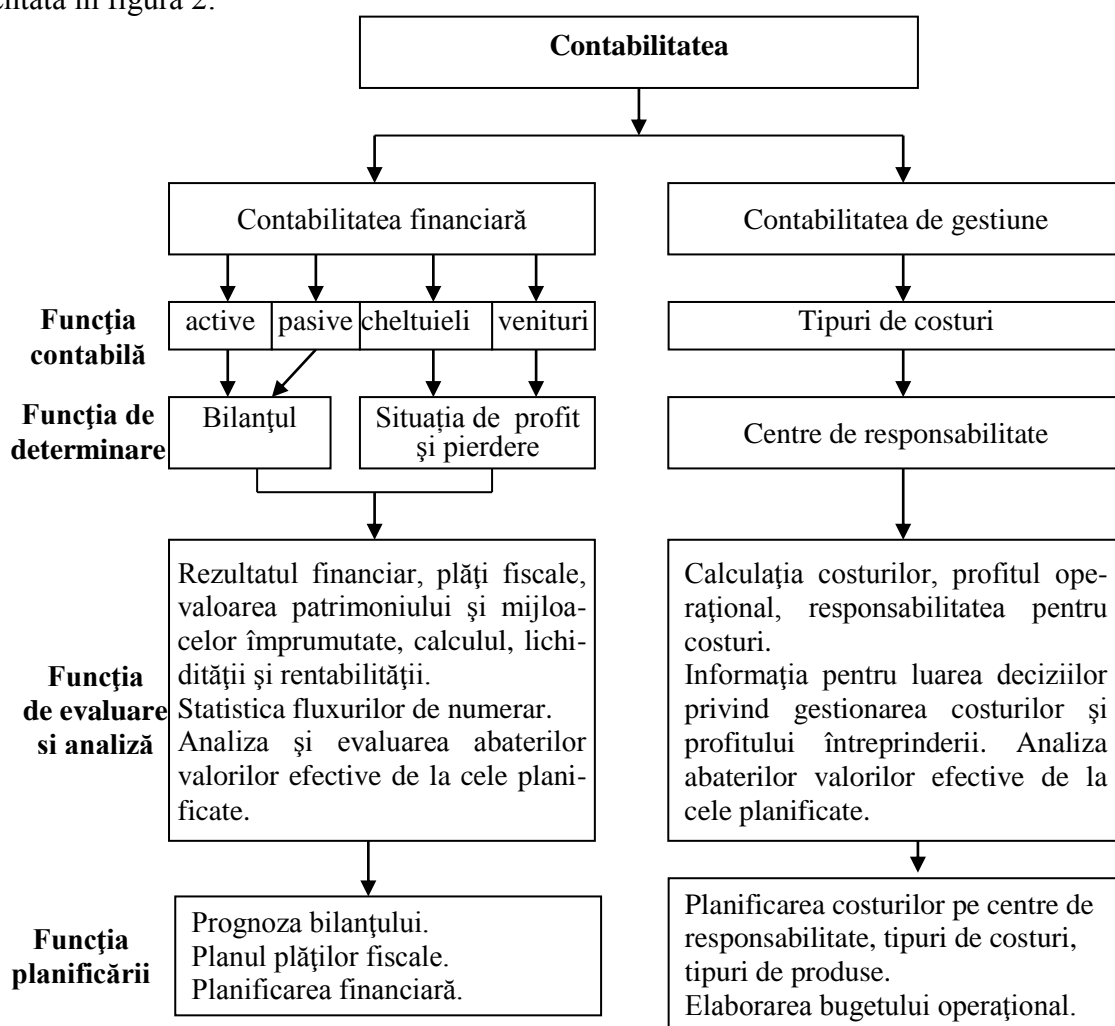


Figura 2. Structura sistemului contabil în agenția de turism

Sursa: elaborată de autor

Cauza principală de subdivizare a contabilității în două subsisteme rezultă din necesitatea de reorganizare a unei părți a contabilității spre necesitățile gestiunii interne și reflectarea mai exactă integrală, operativă a procesului de reproducție lărgită și aprecierea raționalității consumului resurselor de producție, întrucât raționalizarea producției trebuie să se bazeze pe informații exacte și detaliate privind consumurile de producție.

Contabilitatea de gestiune se aplică mai întâi de toate pentru reflectarea activității subdiviziunilor de structură. Aceasta este destinată asigurării managerilor (de toate nivelele de

gestiune) cu informații, care sunt responsabili de realizarea unor obiective concrete de producție.

Odată cu efectuarea măsurilor de tranziție la relații de piață se modifică legislația privind contabilitatea în Republica Moldova și funcțiile puterii executive de diverse niveluri de gestiune a contabilității.

Comparând contabilitatea financiară și de gestiune, se poate determina că diferența dintre ele este concentrată în consumatorii de bază a informației tipurile sistemului contabil etaloane utilizate; obiectele de bază ale analizei; gradul de credibilitate al informației furnizate.

Să examinăm deosebiriile principale dintre contabilitatea de gestiune și financiară (tabelul 1). În opinia noastră, mai amplu a determinat caracteristicile motivaționale ale contabilității financiare și de gestiune savantul Ripol-Saragosi F.B. [5].

**Tabelul 1. Caracteristicile motivante comparative ale contabilității de gestiune**

Domeniul de comparare	Contabilitatea financiară		Contabilitatea managerială	
	Datele altor cercetători	Datele autorului	Datele altor cercetători	Datele autorului
Obligativitatea ținerii contabilității	Se cere conform legislației	Este obligatorie și legiferată/de stat	Conform deciziei administrației	Nu este obligatorie (facultativă)
Scopul contabilității	Întocmirea documentelor financiare pentru utilizatorii din afara organizației	Motivația prin maximizarea profitului	Acordarea ajutorului administrației în planificare, gestați și control	Rezultate pe centre de responsabilitate, motivarea rentabilității lor
Utilizatorii informației	Un grup mare, membrii căruia, în fond, nu sunt cunoscuți	Externi și interni	Un grup relativ nu mare, membrii căruia sunt cunoscuți	Internă (conducerea întreprinderii)
Structura de bază	O singură egalitate de bază: active = = datorii + + capitalul proprietarilor	Normative de stat, legea, hotărâri, dispoziții	Deosebiri în funcție de scopul informației	Indicații metodice în terne ale întreprinderii (secret comercial)
Prevederi de bază	Principii contabile general acceptate	Documente de stat explicative	Totul ce este util pentru manageri	Interesele întreprinderii, motivația proprietarului
Atașare în timp	„Caracter istoric”	„Caracter istoric”	Pe lângă inflația „caracterului istoric” aprecierea și planurile pe viitor	Caracterul variabile în limitele perioadei planificate
Tipuri de exprimare a informației	În special, în expresie bănească	În expresie bănească	Informația în expresie bănească, cât și în expresie naturală	În expresie bănească și naturală
Gradul de exactitate al informației	Un număr nu mare de evaluări aproximația	Norme și normative de stat	Multe evaluări aproximative	Exactitatea determinării activelor nete proprii, zonele riscului financiar
Frecvența informației	Trimestrială, anuală	Trimestru, semestru, nouă luni, un an	Depinde de sarcini	De la o zi până la câțiva ani
Termenele de prezentare a rapoartelor	La finele perioadei de gestiune	Prima jumătate a lunii trimestrului următor	Imediat la finele perioadei de gestiune	De comun acord cu conducătorul
Obiectul rapoartelor	Organizația	Patrimoniul și rezultatele financiare conform sistemului	Centre de responsabilitate	Centre de responsabilitate

Domeniul de comparare	Contabilitatea financiară		Contabilitatea managerială	
	Datele altor cercetători	Datele autorului	Datele altor cercetători	Datele autorului
		de impozitare		
Gradul de responsabilitate	Probabilitatea pedepsirii prin lege nu este mare, dar totuși există	Conducerea firmei, proprietarul	Efectiv nu există	Conducerea firmei, centre de responsabilitate

*Sursa: elaborat de autor*

Condițiile de piață și concurența necesită studierea și utilizarea întregului arsenal al experienței autohtone și străine a contabilității manageriale și a părții componente a acesteia – gestiunea costurilor.

Studierea materialelor teoretice și practice privind problemele metodologice contabilității costurilor și cheltuielilor a arătat că în prezent nu există o opinie unică în vederea determinării contabilității de gestiune și necesitatea evidențierii acesteia din sistemul contabil într-un subsistem independent (autonom). Această problemă se discută în edițiile științifice. Savanții tratează diferit formularea contabilității de gestiune ca o știință de sine stătătoare. Cercetări în domeniul contabilității de gestiune efectuează o serie de savanți din Federația Rusă: Vahrușina M. A., Karpova T. P., Kerimov V. E., Kondracov N. P., Nicolaeva O. E., și alții.

În opinia savanților Tkaci V. I. și Tkaci M. V., „indiscutabil, este necesar să se creeze un sistem de contabilitate de gestiune a costurilor și calculației costurilor de producție la entitate. Aceasta este una din premisele de bază ale funcționării eficiente a entității care permite să se reducă ritmurile proceselor informaționale în economie” [6]. Totodată, ei afirmă că „se distruge sistemul unic al contabilității, din care decade compartimentul central: contabilitatea și calculația costurilor. Adepții consecvenți ai științei noi vor să excludă ulterior din sistemul contabil toate conturile analitice – deja se derulează procesul de separare a contabilității sintetice și analitice” [6].

În prezent se delimitează patru poziții ale specialiștilor în problemele contabilității de gestiune:

- nu există contabilitate de gestiune separată, dar a fost și rămâne contabilitatea de producție (contabilitatea costurilor de producție);
- contabilitatea de gestiune reprezintă aceeași contabilitate de producție, însă în ce privește terminologia actuală și nu există niciun temei de a o evidenția dintr-un tip autonom de contabilitate;
- contabilitatea în condiții actuale este un sistem care cuprinde trei subsisteme: contabilitatea financiară, contabilitatea de gestiune și contabilitatea impozitelor;
- contabilitatea de gestiune reprezintă o disciplină de sine stătătoare constituită integral, întrucât aceasta, în afară de problemele pur contabile include probleme de analiză, planificare, prognozare”.

Analizând definițiile contabilității de gestiune formulate de un șir de savanți, în opinia noastră, aceasta trebuie considerată ca un sistem de planificare, evidență, control, analiză și reglare a costurilor de producție în scopul luării deciziei de diferite niveluri de gestiune în cadrul agenției în vederea realizării sarcinilor trasate.

Contabilitatea de gestiune poate fi organizată în mod diferit:

- fără reflectarea specială a operațiunilor contabilității de gestiune în conturile contabile cu aplicarea dublei înregistrări;
- cu reflectarea separată a operațiunilor contabilității de gestiune în conturile contabilității sintetice și analitice (inclusiv cu aplicarea diverselor variante de corespondență a conturilor), adică operațiunile se reflectă în conturile contabile 811 „Activitatea de bază”, 812 „Activități auxiliare”, 821 „Costuri indirecte de producție” etc. și aceste conturi reprezintă conturi ale contabilității de gestiune.

Interdependența între contabilitatea financiară și de gestiune se efectuează cu ajutorul unor conturi concrete. Acestea cuprind conturile de venituri și cheltuieli sau elementele de costuri ale contabilității financiare, din care rulajele se înregistrează în conturile corespunzătoare ale

contabilității de gestiune sau pot să se utilizeze conturi pereche de control cu una și aceeași denumire (conturi oglindă sau conturi-ecrane). În cazul utilizării acestei variante subsistemele contabilității financiare și de gestiune sunt autonome, închise.

În contabilitatea de gestiune se utilizează elementele metodei contabilității financiare: documentația și inventarierea. Pot fi utilizate conturi și dubla înregistrare, generalizarea bilanțieră. În teoria și practica contabilității autohtone se folosește contabilitatea pe tipuri de costuri (în diverse clasificări), obiecte de calculație, contabilitatea normativă, sistemul de autogestiune internă, sistemul de analiză, planificare și control. Toate cele sus-menționate reprezintă elemente ale contabilității de gestiune. Din aceste considerente nu ar fi corect de a susține că contabilitatea de gestiune este ceva absolut necunoscut pentru noi.

Cu totul altă situație se observă în eficiența funcționării totale a elementelor sistemului ca un tot întreg în vederea realizării unui scop. În condițiile relațiilor de piață se produce integrarea obiectivă a metodelor de gestiune într-un sistem unic al contabilității de gestiune, ceea ce nu era eficient în condițiile economiei dirijate centralizate.

Noi cunoaștem bine unele metode de calculație a costurilor, cum sunt „standard-cost”, „direct-costing”, oportunitățile contabile, analitice și manageriale ale acestora. În baza sistemului „standard-cost” în practica națională a fost elaborată și implementată metoda normativă de contabilizare a costurilor în entitățile cu caracter productiv.

Astfel, una din premisele constituirii contabilității de gestiune în Republica Moldova este premisă teoretică: studierea, însușirea și reconștientizarea moștenirii școlii analitico-contabile și economice autohtone, precum și studierea teoriilor și metodelor de gestiune occidentale.

Generalizând putem conchide, că reorientarea sarcinilor și funcțiilor contabilității de gestiune ale agențiilor de turism trebuie să se efectueze, pe de o parte, în interesele utilizatorilor de informații externi. Pe de altă parte, este necesar să se ia în considerare și interesele utilizatorilor interni de informații care se exprimă în necesitatea creării contabilității de gestiune: planului de conturi de lucru, metodologii și organizației contabilității, sistemului de control intern, analizei costurilor și cheltuielilor.

Organizarea contabilității de gestiune este realizată de sine stătător în agențiile de turism. Administrația acestora rezolvă problemele privind necesitatea și limitele utilizării acestui tip de contabilitate:

- cum se clasifică costurile;
- în ce măsură se detaliază locurile de apariție a costurilor și cum se corelează cu centrele de responsabilitate a acestora;
- în cadrul căror tipuri de costuri se organizează contabilitatea: efective sau normative de producție;
- cum se organizează interacțiunea contabilității de gestiune și financiare etc.

#### **Bibliografie:**

1. SNC „Stocuri”. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.233-237/1534, 22.10.2013.
2. Albu N., Albu C.N. Instrumente de management al performantei: vol. 2: Control de gestiune Bucuresti : Editura Economica , 2003. 272 p. ISBN 9735908956
3. Bouquin H. Contabilitate de gestiune. Traducerea și studiul introductiv Neculai Tabără. Iași: Tipo Moldova, 2010. CZU,657. 269 p.
4. Ray H. Garrison. Managerial Accounting/15th Edition. <http://www.chegg.com/homework-help/managerial-accounting-15th-edition-solutions-9780078025631>. Accesat la data 15.03.2017
5. Ripol'-Saragosi F B. Finansovyi I Upravlencheskii Analiz. United States: Izd-Vo Prior, 1999. 220 p. ISBN13 9785799003104
6. Ткач, В.И., Ткач, М.В. Управленческий учет - международный опыт. Москва: Экономика, 1994. 144 с. ISBN: 5-279-01067-7



**ASPECTE AFERENTE DETERMINĂRII VALORII DE UTILIZARE A  
MIJLOACELOR FIXE**  
**RELATED ASPECTS OF DETERMINING THE VALUE OF THE USE OF FIXED MEANS**

*IONIȚĂ Nadejda, doctorand a UASM, [ionitanadejda@mail.ru](mailto:ionitanadejda@mail.ru)*

**Rezumat.** În prezenta lucrare se examinează modul de determinare a valorii de utilizare a unui activ individual, a unei unități generatoare de numerar sau grup de unități generatoare de numerar, precum și a costurilor (cheltuielilor) de ieșire de numerar. Se propune componența acestor costuri (cheltuieli), acestea fiind separate de cele de fabricare a produselor, prestări servicii. Se demonstrează că costurile de înlocuire a activelor cu durată scurtă din cadrul perioadei de estimare să fie capitalizate și nu recunoscute drept cheltuieli curente.

**Abstract.** In this paper examines how to determine the value in use of the individual asset of a cash-generating unit or group of cash generating units and costs (expenses) out of cash. It is proposed composition of these costs (expenses), being separated from manufacturing, services. It demonstrates that the replacement cost of assets with short duration in the estimation period to be capitalized and recognized as current expense.

**Cuvinte-cheie:** valoarea de utilizare, valoare contabilă, cheltuieli de exploatare, ieșire de numerar, testare la depreciere.

**JEL:** M 41

**Introducere.** Conform prevederilor SNC DA funcția valorii de recuperare a unui activ (grup de active) imobilizat o îndeplinește valoarea justă minus cheltuielile de vânzare, iar IAS 36 – cea mai mare dintre valoarea justă minus cheltuielile de vânzare și valoarea de utilizare (de utilitate).

În esență aplicarea valorii de utilizare a unui activ, a unei unități generatoare de trezorerie (UGT) sau a unui grup de unități generator de trezorerie (GUGT) în testarea acestora la depreciere, conform surselor bibliografice studiate, provoacă cele mai mari discuții în lumea specialiștilor și savanților-cercetători străini și autohtoni din domeniul contabilității. Anticipând cu o sinteză, din motivul conținutului abstract și metodele de determinare nu atât de precise, valoarea de utilizare nu a fost acceptată în SNC DA în testarea activelor imobilizate la depreciere. Prin urmare, acest indicator urmează a fi determinat conform prevederilor IAS 36, fiind examinat în funcție de circumstanțe diferite din practica unei entități de producție, de comerț, prestări servicii în cazul unui activ individual precum și a unei UGT sau a unui GUGT. În acest aspect necesită investigații separate stabilirea componenței costurilor de întreținere (exploatare) a unui activ (UGT sau a unui GUGT), argumentarea perioadei pe parcursul căreia urmează a calcula valoarea de utilizare și ultima – aprecierea aplicării valorii de utilizare în testarea activelor la depreciere în aspectul comparabilității acestuia cu valoarea contabilă. Să examinăm aceste probleme.

Conform prevederilor IAS 36 o entitate trebuie să-și argumenteze previziunile fluxurilor de trezorerie:

a) pe ipoteze rezonabile și justificative care să reprezinte cea mai bună estimare a conducerii referitoare la condițiile economice care vor exista în perioada rămasă din durata de utilizare a activului; în acest context se cere de atras atenție mai mare probelor provenite din surse externe;

b) pe cele mai recente prognoze financiare aprobate de conducere, excluzând fluxurile de numerar așteptate din restructurări viitoare, din îmbunătățirea sau întărirea performanței activului; previziunile bazate pe aceste prognoze trebuie să acopere o perioadă din maximum 5 ani, cu excepția cazului în care se poate justifica acoperirea unei perioade mai lungi;

c) dincolo de perioada acoperită de cele mai recente prognoze prin extrapolarea previziunilor bazate pe prognoze care utilizează o rată de creștere în scădere sau stabilă pentru anii

următori, doar în cazul în care nu poate fi justificată o rată crescătoare; această rată de creștere nu trebuie să depășească rata medie de creștere pe termen lung pentru produsele activității sale... (1, art.33).

Conducerea entității trebuie să evalueze credibilitatea datelor în baza cărora se prognozează fluxurile de trezorerie pe o perioadă ce nu va depăși 5 ani. Dacă conducerea entității dispune de date credibile, ce rezultă din experiențele anterioare, perioada pe parcursul căreia se prognozează fluxul de trezorerie poate fi mai mare de 5 ani. Este posibilă prognozarea fluxului de trezorerie și pentru durata de utilizare rămasă a unui activ prin extrapolarea previziunilor trecute, aplicând o rată de creștere pentru anii ulteriori. În IAS 36 se menționează că e posibilă prognozarea fluxului de trezorerie și pe o perioadă de 20 de ani, dar entitatea cu greu va putea demonstra că această prognoză reprezintă o bună estimare.

Fluxurile de trezorerie estimate trebuie să includă:

- a) intrările de numerar generate de utilizarea activului;
- b) ieșirile de numerar care trebuie suportate pentru a genera intrările de numerar din utilizarea activului, respectiv și ieșirea de numerar pentru pregătirea dării în folosință a acestuia;
- c) fluxurile de trezorerie nete care urmează a fi primite sau plătite pentru a ceda activul la sfârșitul duratei sale de utilizare (1, art.39).

Rata de actualizare aplicată în estimarea fluxului de trezorerie trebuie să țină cont de rata inflației generale.

Ieșirile de numerar includ și ieșirile aferente a costurilor de regie viitoare, ieșiri care pot fi atribuite direct utilizării activului sau pot fi repartizate în mod rezonabil și consecvent.

În scopul determinării valorii de utilizare a unui activ (UGT sau a unui GUGT) Ristea M. și Dumitru C.G. la p.87 și 133 a lucrării Prudență și agresivitate în tratamente contabile (2) și în Ghidul pentru înțelegerea și aplicarea SIC Deprecierea activelor (3, p. 69) se propune de aplicat relația:

$$Vu = \sum_{i=1}^n \frac{Fi}{(1+r)^i} + \frac{Vr}{(1+r)^n}, \text{ unde:} \quad (1)$$

$Vu$  – valoarea de utilizare, lei;

$i$  – perioada luată în calcul pentru actualizare;

$i=1 \rightarrow n$  corespunde duratei de utilizare rămase a activului, ani;

$r$  – rata de actualizare în procente;

$Vr$  – valoarea reziduală a activului care rămâne după „ $n$ ” ani de utilizare;

$n$  – durata de utilizare.

Relația prezentată necesită unele concretizări. În primul rând, perioadele exprimate convențional prin „ $i$ ” și „ $n$ ”. În Ghidul menționat (3, p. 69) nu se explică ce perioadă reprezintă cea simbolizată prin „ $i$ ” (deși în această sursă se folosește în loc de „ $i$ ” „ $t$ ”), iar prin „ $n$ ” se exprimă durata pe care se face estimarea. Considerăm că aceste simbolizări nu chiar corect exprimă aceste perioade. În opina noastră este evident că formula matematică în cauză cuprinde calculul a doi indicatori actualizați pe două perioade: fluxul net de trezorerie determinat în perioada de actualizare „ $i$ ” care poate să cuprindă un an, doi...1-5 ani cum prevede IAS 36, iar în cazurile în care entitatea dispune de o informație veridică în baza unei experiențe trecute – și mai mare de 5 ani până la 20 de ani și valoarea rămasă actualizată care poate fi obținută după expirarea duratei de utilizare – în cazul dat perioada de actualizare a acestui indicator prin „ $n$ ” va fi perioada de utilizare rămasă.

Totuși o problemă constituie fluxul de trezorerie. Și în IAS 36 (1, art. 52), ca și cercetătorii Avercev I.V. (4, p.774-775), Ristea M., Dumitru C. G. (2, p. 134-135), Cernușca L (5, p. 15), apelează la fluxul net de trezorerie, care cuprinde intrări și ieșiri (plată) de numerar aferente unui activ imobilizat sau a unei UGT. Însă, în relația de mai sus chiar autorii ei nu separă grupa ieșirilor de numerar.

Luând în considerare că intrările și ieșirile de numerar în perioada de actualizare reprezintă calculul a doi indicatori separați se propune ca formula matematică să cuprindă divizarea fluxurilor de trezorerie astfel:

$$Vu = \left[ \sum_{i=1}^n \frac{INi}{(1+r)^i} - \sum_{k=0}^n \frac{IENi}{(1+r)^i} \right] + \frac{VRn}{(1+r)^n}, \text{ unde:} \quad (2)$$

INi și IENi – intrările de numerar în perioada de actualizare, respectiv și ieșirile, lei.

Totuși, cum denotă prevederile IAS 36 (1) Ghidul privind înțelegerea și aplicarea SIC „Deprecierea activelor” (2), SIRF – ghidul practic (6), precum și sursele bibliografice studiate, nici un autor nu concretizează cum de determinat ieșirea numerarului, care este nomenclatorul costurilor (cheltuielilor) ce urmează a fi achitate pentru întreținerea (exploatarea) unui activ sau unei UGT. În opinia noastră aceste costuri (cheltuieli) pot fi cele mai diverse și sunt determinate de tipul și natura activului (UGT), funcțiile care le execută în generarea fluxurilor de trezorerie separat de fluxurile generate de alte active (UGT). Problema în cauză se complică din cauza că cercetătorii în domeniu lasă în umbră această problemă. În acest context, să ne referim la următorul exemplu. La o entitate „X” există un utilaj tehnologic care participă la fabricarea: a) produsului „A”; b) la fabricarea produselor „A”, „B” și „C”.

În varianta a) toate costurile de întreținere a utilajului reprezintă costuri directe pentru fabricarea produsului „A”. Cum de clasificat aceste costuri? Ca cele de exploatare a utilajului tehnologic sau de fabricare a produsului „A”? În varianta b) conform Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor (7, p. 221) constituie costuri de regie (indirecte de producție) și separat pe fiecare activ sau UGT ele nu se contabilizează. Mai mult ca atât, UGT nu corespunde sau nu totdeauna corespunde unei secții (subdiviziuni). Care-i modul de determinare a cotei-părți a costurilor menționate incluse în componența costurilor de exploatare a acestora fiind achitate vor exprima ieșiri de numerar? Mai mult ca atât, practica confirmă că multe entități contabilizează costurile de întreținere a utilajelor și a clădirilor tuturor secțiilor într-un cont comun. În scopul soluționării acestei probleme este rațional de luat în considerare rolul activului imobilizat în generarea fluxului de trezorerie. De exemplu, la întreprinderile industriale, de prestări servicii clădirile nu contribuie la obținerea fluxului de trezorerie, iar în agricultură încăperile pentru întreținerea păsărilor și animalelor generează fluxuri de trezorerie. Astfel, costurile de întreținere a acestor încăperi urmează a fi considerate ca ieșiri de numerar, sau se referă la costuri directe de întreținere a păsărilor și animalelor. Considerăm că această situație reprezintă un gol semnificativ în problema determinării fluxului net de trezorerie, respectiv a valorii de utilizare a unui activ imobilizat sau a unei UGT. Practic toți cercetătorii în problema deprecierei activelor apelează la exemple convenționale, ocolind problema costurilor de întreținere a activelor imobilizate.

Dacă problema delimitării costurilor (cheltuielilor) menționate și cele care nu fac parte din acest grup se rezolvă în baza eficienței unui activ, unei UGT (iar în IAS 36 se stipulează performanța activelor, deși acest termen conform surselor bibliografice este cu mult mai complex) atunci toate costurile de întreținere, exploatare, îngrijire conform regulilor tehnice, este rațional să fie atribuite la costuri de întreținere. În acest mod se propune de procedat indiferent de faptul costurile (cheltuielile) de exploatare se atribuie la costul produselor fabricate sau serviciilor prestate în mod direct sau indirect. Este evident că componența acestor costuri (cheltuieli) trebuie de determinat în baza datelor din conturile analitice aferente conturilor sintetice **811 „Activități de bază”** (în cazul transportului auto, în construcții, în agricultură etc.), **812 „Activități auxiliare”** (pentru toate entitățile cu structuri (subdiviziuni) auxiliare), **821 „Costuri indirecte de producție”** (pentru toate entitățile de producție care dispun de subdiviziuni ale activităților de bază), **713 „Cheltuieli administrative”** (dacă activul (activele) deservește managementul activității unei entități în general) etc. În acest context autorul propune următorul nomenclator al costurilor de exploatare a mijloacelor fixe care exprimă ieșiri de numerar:

1. Salariile muncitorilor (reglorilor) și altor muncitori tehnici care deserveșc mașinile și utilajele.

2. Contribuțiile pentru asigurările sociale și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente salariilor din p.1.
3. Amortizarea mașinilor și utilajelor.
4. Costurile de reparație (de înlocuire) a mașinilor și utilajelor cu excepția celor capitalizate.
5. Costul energiei electrice sau a combustibilului inclusiv uleiurile aferente consumate pentru exploatare a obiectului (obiectelor) respectiv.
6. Costul apei sau a aerului comprimat în aceleași scopuri.
7. Costul diferitor materiale consumate pentru întreținerea, păstrarea în stare normală a mașinilor și utilajelor.
8. Costul serviciilor primite de la entități terțe pentru deservirea, întreținerea obiectelor în stare normală de exploatare.
9. Costurile aferente protecției muncii, instalarea și întreținerea îngrăditurilor.
10. Costul și suma uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată (a instrumentelor, matrițelor).
11. Alte costuri de întreținere și exploatare a mașinilor și utilajelor (plata de leasing, arendă, locațiune, primele de asigurare).

Studiile denotă că nomenclatorul costurilor menționate în majoritatea cazurilor poate fi determinată pentru o UGT sau un GUGT, și destul de dificil, pentru un activ imobilizat individual. Aceasta are loc din cauza că activele în activitatea entității respective sunt interconexate tehnologic în procesul de producție, iar costurile de întreținere a acestora nu sunt contabilizate separat pe fiecare activ, ci pentru întregul grup de active interconexate. De exemplu, costurile de exploatare a unei linii de îmbuteliere a apei, berii, vinului, divinului, sucurilor etc.

La unele entități de prestare a serviciilor de transport auto „Dias-Expediție”, „Tehnoavans” costurile de întreținere a mijloacelor de transport auto (îngrijirea tehnică, reparație) sunt contabilizate pe fiecare obiect separat.

Acum despre două momente care, în opinia noastră, afectează valoarea contabilă și valoarea de utilizare a unei UGT sau a unui GUGT și incorect pot fi testate la depreciere. Conform art.49 al IAS 36 estimările fluxurilor de trezorerie cuprind și ieșirile de numerar viitoare care contribuie la obținerea nivelului respectiv de beneficii economice aferente stării curente a activului:

1) când o UGT cuprinde active cu durate utile de viață diferite și toate aceste active sunt esențiale pentru continuitatea activității UGT la estimarea fluxurilor de trezorerie înlocuirea activelor cu durata de viață mai scurtă va fi considerată ca o operațiune curentă de întreținere;

2) în mod similar, dacă un anumit activ este format din componente cu durate utile de viață diferite, la estimarea fluxurilor de trezorerie aferente activului, înlocuirea componentelor cu durate de viață utile mai scurte va fi considerată ca parte din întreținerea curentă a activului (19). Să concretizăm aceste reguli. Întreținerea curentă se subînțelege – drept costuri de întreținere și exploatare a activului care trebuie să fie reflectate ca ieșiri de numerar la determinarea fluxului net de trezorerie în calculul valorii de utilizare, fapt care în literatură este lăsat în umbră.

În scopul examinării art.49 al IAS 36 am studiat materialele concrete ale entității „Fort” SRL Chișinău, luând în considerare structura și activitatea ei am determinat următoarele UGT cu activele respective:

- 1) prestarea serviciilor de frezare, șlefuire, tăiere a diferitor materiale altor entități;
- 2) fabricarea produselor proprii;
- 3) comercializarea mărfurilor;
- 4) prestarea serviciilor de transport auto de mărfuri.

Analiza activelor imobilizate a acestor UGT denotă că cea mai corespunzătoare prevederilor art.49 al IAS 36 reprezintă UGT care prestează servicii de frezare, șlefuire, tăiere după parametrii beneficiarilor care include următoarele mijloace fixe (tabelul 1).

**Tabelul 1. Mijloacele fixe ale UGT aferente prestării serviciilor la 11.12.2016 „Fort” SRL**

Nr.	Denumirea obiectelor	Data, luna, anul punerii în funcțiune	Costul de intrare, lei	Durata de utilizare, luni	Suma amortizării acumulate (lei)	Suma amortizării anuale (lei)
1.	Ferestrău circulator	19.06.2003	96465	156	93713	2750
2.	Ferestrău circulator Altendorf F45CE	23.09.2014	80545	96	5889	10068
3.	Hotă cu ventilator „Standard”	14.04.2006	5250	132	4873	377
4.	Mașină de frezat	30.05.2011	7833	60	5196	1566
5.	Strung de frezură-gravură „Arsenal” RV 1325n	25.08.2010	112827	96	70695	14103
6.	Strung frezor Euro-3	27.04.2004	110000	156	104277	5723
7.	Traversă pneumatică Liga-3200	27.01.2008	14533	84	12260	2076
<b>Total</b>		<b>X</b>	<b>427451</b>	<b>X</b>	<b>296903</b>	<b>36663</b>

În anul 2016 entitatea „Fort” SRL și-a continuat activitatea de prestări servicii fără a înlocui vre-un mijloc fix din componența celor 7 obiecte. Astfel, amortizarea a fost calculată numai pentru obiectele cu durata de utilizare neexpirată (ferestrău circular Altendorf F45CE, mașină de frezat, strung de frezură-gravură „Arsenal” RV1325, Strungul frezor Euro-3). Costurile de întreținere a activelor UGT de prestări servicii în anul 2016 constituie 15540 lei, suma intrărilor de numerar – 424043 lei, valoarea reziduală – 0.

Conform acestor date să determină valoarea contabilă a UGT de prestări servicii în următoarele variante:

a) entitatea calculează amortizarea obiectelor pe durata de utilizare rămasă, iar după expirarea acesteia, deși ele continuă să fie utilizate, amortizarea încetează de a fi calculată (situația existentă la „Fort” SRL în anul 2016),

b) după expirarea duratei de utilizare rămase activele imobilizate sunt reproduse (procurate, instalate și puse în funcțiune); costurile de creare a acestora sunt capitalizate;

c) după expirarea duratei de utilizare activele imobilizate sunt reproduse (procurate, instalate și puse în funcțiune) iar costurile de înlocuire a acestora conform art.49 IAS 36 se consideră costuri curente de întreținere.

Varianta a). După expirarea durate de utilizare activele respective nu se reproduc și urmează a fi utilizate.

În această situație activele cu durata de utilizare expirată nu sunt scoase din funcțiune, nu sunt reparate nici reproduse, iar valoarea contabilă a UGT de prestări servicii la 31.12.2016 se micșorează (tabelul 2).

Din punct de vedere economic, cum rezultă din tabel, entității îi este convenabil să utilizeze activele imobilizate cu durata de utilizare expirată, dacă starea tehnică actuală permite aceasta cu condiția că ele nu necesită costuri suplimentare de întreținere; valoarea lor contabilă este relativ mică, din care motiv pot să nu fie testate la depreciere.



**Tabelul 2. Valoarea contabilă a UGT de prestări servicii la 31.12.2016, „Fort” SRL**

Nr.	Denumirea obiectelor	Valoarea contabilă la 01.01.2016, lei	Durata de utilizare rămasă, luni	Suma amortizării anuale (lei)	Valoarea contabilă la 31.12.2016
1.	Ferestrău circulator	0	0	0	0
2.	Ferestrău circulator Altendorf F45CE	64588	81	10068	54520
3.	Hotă cu ventilator „Standard”	0	0	0	0
4.	Mașină de frezat	771	6	771	0
5.	Strung de frezură-gravură „Arsenal” RV 1325n	28028	31	14103	13926
6.	Strung frezor Euro-3	0	0	0	0
7.	Traversă pneumatică Liga-3200	197	1	197	0
<b>Total</b>		<b>93585</b>	<b>x</b>	<b>25139</b>	<b>68446</b>

Varianta b). După expirarea duratei de utilizare a activelor imobilizate acestea sunt înlocuite cu altele noi, costurile de intrare fiind capitalizate.

Să admitem că entitatea „Fort” SRL a înlocuit cu altele noi ferestrăul circulator, hotă cu ventilator „Sanford” și strungul frezor „Euro-3” ale UGT prestări servicii în luna ianuarie 2016, traversa pneumatică „Liga-3200” – în februarie, iar mașina de frezat – în luna iunie 2016. Deoarece aceste active imobilizate sunt importate, din cauza creșterii cursului valutar costul lor de intrare în mediu a crescut cu 38%. Valoarea reziduală este nulă. Durata de utilizare a rămas aceeași care este stabilită în tabelul 1. Conform acestor date valoarea contabilă a UGT va fi determinată astfel (tabelul 3).

**Tabelul 3. Calculul valorii contabile a mijloacele fixe ale UGT în cazul capitalizării costurilor de înlocuire a acestora la 31.12.2016, „Fort” SRL**

Nr.	Denumirea obiectelor	Valoarea contabilă la începutul lunii, lei			Durata de utiliz., luni	Suma amortizării, lei		Suma amortizării anuale, lei	Valoarea contabilă la 31.12.16, lei
		Ian-rie	Feb-rie	Iulie		până la înloc.	după înloc.		
1.	Ferestrău circulator	133119			156		10240	10240	122879
2.	Ferestrău circulator Altendorf F45CE	64588			-	10068		10068	54520
3.	Hotă cu ventilator „Standard”	7245			132		658	658	6587
4.	Mașină de frezat	771		10809	60	771	1081	1852	9728
5.	Strung de frizură-gravură „Arsenal” RV 1325n	28029			-	14103		14103	13926
6.	Strung frezor Euro-3	151800			156		11667	11667	140133
7.	Traversă pneumatică Liga-3200	197	16919		84	197	2215	2412	14704
<b>Total</b>		<b>385749</b>	<b>16919</b>	<b>1089</b>	<b>x</b>	<b>25139</b>	<b>25086</b>	<b>51000</b>	<b>362477</b>

*Sursa: elaborat de autor în baza datelor de la entitatea „Fort” SRL*

În coloana „Durata de utilizare” numărul de luni pentru ferestrăul circulator „Altendorf F45CE” și strungul de frizură-gravură „Arsenal RV 1325n” constituie 96 (tabelul 1).

Varianta c). După expirarea duratei de utilizare costurile de înlocuire a activelor respective se consideră costuri de întreținere.

Conform acestei variante suma costurilor de întreținere a activelor cu durata de utilizare mai scurtă a UGT menționate în lunile ianuarie, februarie și iulie 2016 deși în contabilitate va fi capitalizată prevederile art.49 IAS 36 necesită să fie calificată drept costuri de întreținere. Această sumă constituie 309892 lei (133119 + 7245 + 10809 + 151800 + 18919).

Valoarea de înlocuire a obiectelor care n-au fost reproduse (ferestrăul circular și strungul de frizură-gravură) va constitui în anul 2016 94455 lei [(54520+13926)×1,38] iar valoarea de înlocuire

a întregii UGT va fi de 388486 lei [362477+94455-(54520+13926)]. Fie ca valoarea justă determinată pe o piață activă este ca și cea de înlocuire iar cheltuielile de vânzare – 18000 lei, pragul de semnificație 3%.

În baza datelor din tabelele 2, 3 și suma costurilor de înlocuire considerate drept costuri de înlocuire, determinăm valoarea de utilizare a activelor UGT variantelor menționate (tabelul 4).

**Tabelul 4. Calculul valorii de utilizare a activelor UGT de prestări servicii și testarea la depreciere a acestora la 31.12.2016, „Fort” SRL**

Nr.	Indicatorii	După expirarea duratei de utilizare activele cu durata scurtă (lei):		
		a) nu se înlocuiesc cu altele noi și continue să fie utilizate	b) se înlocuiesc cu altele noi, capitalizând costurile de înlocuire	c) se înlocuiesc cu altele noi, iar costurile de înlocuire se consideră costuri de întreținere
1.	Valoarea contabilă	68466	362477	68466
2.	Intrări de numerar	424043	424043	424043
3.	Suma amortizării anuale	25139	51000	25139
4.	Costuri de întreținere	15540	15540	335432
5.	Valoarea de utilizare	383364	357503	63472
6.	Valoarea de înlocuire	94455	388486	
7.	Valoarea justă minus cheltuielile de vânzare	76455	370486	
8	Rezultatul testării la depreciere în baza valorii:			
	a) de utilizare	nu se depreciază	nu se depreciază, diferența – 4974 lei 4974:362477=0,0137	se depreciază, diferența – 4994 lei 4994:68466=0,073
	b) valorii de înlocuire	nu se depreciază; diferența – 25989 lei	nu se depreciază; diferența – 26009 lei	
	c) valorii juste minus cheltuielile de vânzare	se depreciază; diferența – 7989 lei 7989:68466=0,117	Nu se depreciază; diferența – 8009 lei 8009:362477=0,022	

*Sursa: elaborat de către autor în baza datelor din tabelele 1, 2, 3 și informațiilor aferente veniturilor și costurilor de întreținere a activelor*

Costurile de întreținere în varianta c) conțin costurile de înlocuire a activelor 133119+7245+10809+151800+16919.

Valoarea de utilizare a UGT de prestări servicii pentru anul 2016 la entitate „Fort” SRL este determinată ca diferența dintre venitul obținut de această unitate, suma amortizării calculate și costurile de întreținere a activelor acestei unități. De exemplu, în varianta a) valoarea de utilizare a UGT constituie 383364 lei (424043-25139-15540). În mod similar se procedează și în varianta b). În varianta c) care prevede atribuirea costurilor de înlocuire a activelor imobilizate cu durata de utilizare scurtă la costuri curente de întreținere a acestora valoarea de utilizare a UGT este de 53919 lei (424043-25139-344985). Evident că toate activele acestei unități, conform calculelor efectuate trebuie să fie depreciate, diferența de 14547 lei fiind recunoscută drept pierdere din depreciere. Investigațiile însă denotă că această abordare a IAS 36 (art.49) poate să contribuie și la obținerea valorii de utilizare negative a UGT, deoarece ieșirile de numerar aferente costurilor de întreținere, inclusiv și cele de înlocuire a activelor vor depăși intrările de numerar. Cu alte cuvinte după depreciere trebuie să reflectăm valoarea contabilă a unității în cauză la valoarea negativă. Situație absurdă, din care rezultă următoarea concluzie:

– recunoașterea costurilor de înlocuire a activelor unei UGT cu durata de utilizare mai scurtă, drept costuri de întreținere a acestora (conform art.49 IAS 36) fără temei, micșorează valoarea

contabilă a UGT, respectiv majorează costurile de întreținere concomitent micșorează valoarea de utilizare care poate să fie chiar și negativă;

– dacă valoarea de utilizare a UGT este determinată pe o perioadă de 2-5 ani aplicând o rată de actualizare, atunci costurile de înlocuire (în esența lor – investiții capitale), atribuite la costuri de întreținere vor fi repetate în fiecare an după înlocuirea activelor imobilizate vechi cu cele noi. Logic aceasta este contradictoriu cu conținutul economic al acestor costuri;

– în contabilitatea financiară conform SNC INC, IAS 16, IAS 38, IAS 40, SNC Investiții imobiliare (II) costurile de înlocuire a activelor cu durata de utilizare mai scurtă se capitalizează. Astfel, lipsește coordonarea dintre prevederile acestor standarde și a art.49 al IAS 36.

Totuși, dacă entitatea aplică prevederile IAS 36 în deprecierea activelor imobilizate, în scopul înlăturării elementelor negative menționate se propune ca costurile de înlocuire a activelor unei UGT cu durata mai scurtă să fie capitalizate.

### Bibliografie

1. Standardul Internațional de Contabilitate 36. Deprecierea activelor. Red. 2012. Pag. web a Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md).
2. Ristea M., Dumitru C.G. Prudența și agresivitatea în tratamentele contabile. Tribuna economică: București, 2008, 561 p.
3. Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate. Deprecierea activelor. Editura CECCAR, București, 2004, 567 p.
4. Averdeev U.B. МСФО. Международные стандарты финансовой отчетности. IFRS – Basis. 1000 примеров применения. Москва, Рид-Групп, 2011, 992 p.
5. Cernușca L. Repere privind deprecierea unităților generatoare de trezorerie. În: Gestiunea și contabilitatea firmei 2005, nr.10, p. 14-21.
6. Heinne Van Greuning, Darru Scott, Simonet Terblanche. Standarde Internaționale de Contabilitate. Ghid practic, Ediția IV-a. Institutul Irecson, București, 2011, 841 p.
7. Monitorul Oficial al Republicii Moldova. Moldpres. Acte normative în domeniul contabilității. Chișinău, Combinatul Poligrafic 2013, 652 p.

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ДОСРОЧНОГО  
РАСТОРЖЕНИЯ ДОГОВОРА ОПЕРАЦИОННОГО ЛИЗИНГА  
OPERATIONAL LEASING CONTRACT EARLY TERMINATION ACCOUNTING  
AND TAX IMPLICATIONS**

**КРАВЕЦ Елена, докторант, МЭА,  
Республика Молдова, [elena.cravets@mail.ru](mailto:elena.cravets@mail.ru)**

***Аннотация:** Досрочное расторжение договора операционного лизинга, как правило, является чрезвычайной ситуацией в лизинговых отношениях и отдельно не регламентируется нормативными положениями в области бухгалтерского учета и налогообложения. Главной проблемой учета в данной ситуации является изменение стоимости объекта лизинга по сравнению с первоначальной оценкой на момент расторжения договора. При этом, в момент возврата стоимость актива может быть меньше (например, лизингополучатель не успел осуществить плановый ремонт актива) либо больше балансовой стоимости объекта лизинга (в ситуациях, когда лизингополучатель не успел полностью амортизировать инвестиции в арендованный актив). В данной статье предложен порядок учета и налогообложения операций по выбытию лизингового актива при изменении его стоимости.*

***Annotation:** Early termination of the operational lease agreement, as a rule, is an emergency situation in leasing relations and is not separately regulated by laws in the field of accounting and taxation. The main problem in such situations is the change of the real value of the leased assets at the moment of the agreement early termination that may differ from the initial assessment fixed in the contract. Moreover, at the time of termination the value of the assets may exceed initial estimations (in cases when investments in the leased asset were not totally depreciated) or may be less than contractual value of the leased object (in case when the lessee did not have time to make the scheduled asset repair). This article proposes the method of accounting for the assets retirements by the change of its values.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет лизинга, операционный лизинг.

**JEL: M 41**

В некоторых случаях, ввиду различных причин, стороны лизингового договора стремятся прекратить лизинговые отношения до истечения срока, предусмотренного в контракте. Обстоятельства, при которых одна из сторон вправе требовать досрочного расторжения договора лизинга, как и любого другого договора найма, указаны в ст. 906-907 Гражданского кодекса Республики Молдова и в ст. 10 и 17 Закона «О лизинге» №59 от 28.04.2005. Согласно нормативным положениям, лизингодатель вправе досрочно расторгнуть договор и потребовать возврат ранее переданного в использование имущества в случаях, если лизингополучатель не использует нанятое имущество по назначению или в соответствии с условиями договора, умышленно или вследствие проступка допускает ухудшение состояния вещи либо создает реальную угрозу такого ухудшения, ограничивает доступ лизингодателя к предмету лизинга, не произвел лизинговые платежи в течение более 30 календарных дней с даты их погашения, установленной в договоре лизинга (если договором не предусмотрено иное), заключил договор сублизинга без согласия лизингодателя, в иных случаях, предусмотренных договором.

Лизингополучатель вправе требовать досрочного расторжения договора в случаях невозможности использования нанятой вещи, невозможности исполнения договорных обязанностей, вещь не была поставлена в сроки, установленные договором, не соответствует качеству, комплектности или другим условиям договора, в иных случаях, предусмотренных договором.

В случае досрочного расторжения договора лизинга лизингополучатель обязан вернуть полученный актив лизингодателю в том состоянии, в котором актив был

первоначально получен с учетом нормального износа, либо в состоянии, предусмотренном договором. При этом на момент расторжение договора лизинга возможны три ситуации:

- актив возвращается в первоначальном либо нормальном состоянии, с учетом нормального износа;
- актив передается лизингодателю в ухудшенном состоянии;
- актив передается лизингодателю с улучшениями.

В случае, если актив был поврежден, испорчен, уничтожен, или в случае любого другого ухудшения объекта лизинга по сравнению с первоначальным состоянием, все расходы, связанные с восстановлением имущества или возмещением его стоимости лизингодателю, несет лизингополучатель. Лизингополучатель освобождается от обязательства восстанавливать поврежденное имущество или возмещать его стоимость только в случае, если докажет, что ухудшение или утрата произошло не по его вине и не по вине лиц, допущенных лизингополучателем к использованию актива. Лизингополучатель обязан возместить лизингодателю все ухудшения актива только в размере потери его стоимости.

В случае, если в процессе эксплуатации полученного в лизинг имущества, объект был улучшен за счет лизингополучателя, то при расторжении договора лизингополучатель вправе отделить произведенные улучшения, только если соответствующее отделение не нанесет вред возвращаемому лизингодателю имуществу. В случаях, если улучшения являются неотделимыми без вреда для объекта лизинга, то лизингополучатель вправе потребовать у лизингодателя возмещение стоимости произведенных улучшений. Как правило, перед осуществлением ремонта либо модернизации объекта лизинга, лизингополучатель должен получить разрешение лизингодателя на данные действия и дополнительно согласовать целесообразность и стоимость работ, а также порядок возмещения понесенных расходов. Если улучшения были произведены без предварительного разрешения или согласия лизингодателя и их невозможно отделить без вреда для объекта лизинга, то лизингодатель вправе не возмещать их стоимость, при этом все улучшения становятся собственностью лизингодателя при расторжении договора лизинга и передаче объекта лизинга от лизингополучателя лизингодателю. Строения и сооружения, воздвигнутые лизингополучателем без согласия лизингодателя, также подлежат сносу за счет лизингополучателя.

Рассмотрим основные проблемы и порядок бухгалтерского учета и налогообложения выбытия объектов лизинга при досрочном расторжении договора лизинга. Бухгалтерский учет операций по досрочному расторжению договора операционного лизинга практически не меняет структуру баланса участников лизинговой сделки.

Если объект лизинга возвращается лизингодателю в нормальном состоянии и стороны не имеют претензий относительно качества объекта лизинга и сроков передачи, то, в зависимости от первоначального признания, записи по выбытию актива могут либо отсутствовать вовсе, либо отражать списание стоимости актива с забалансового счета у лизингополучателя и реклассификацию актива у лизингодателя:

Содержание операции	Лизингополучатель		Лизингодатель	
	Дт	Кт	Дт	Кт
Отражена операция по возврату объекта лизинга от лизингополучателя лизингодателю	-	911 "Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг"	123 "Основные средства"	151 "Инвестиционная недвижимость"*

*\*Бухгалтерская запись в учете у лизингодателя может быть иная в зависимости от внутренней политики учета операций по лизингу*

Списание актива у лизингополучателя и реклассификация актива у лизингодателя признается на дату передачи объекта лизинга, указанного в акте приема-передачи, составленного и подписанного сторонами.



Если условиями договора предусмотрены штрафные санкции за досрочное расторжение, такие санкции будут отражены как текущие расходы у лизингополучателя и прочие текущие доходы у лизингодателя.

Содержание операции	Лизингополучатель		Лизингодатель	
	Дт	Кт	Дт	Кт
Отражены штрафные санкции за досрочное расторжение договора лизинга	714 «Прочие операционные расходы»	544 «Прочие текущие обязательства»	234 «Прочая текущая дебиторская задолженность»	612 «Другие доходы от операционной деятельности»

Штрафные санкции отражаются на основании выставленной и признанной претензии лизингодателя. В налоговом учете штрафные санкции являются вычитаемыми расходами у лизингополучателя и налогооблагаемыми доходами у лизингодателя.

НСБУ «Договоры лизинга» не предусматривает порядок учета операций по выбытию актива при досрочном расторжении договоров лизинга в случаях, когда состояние актива была изменено (улучшено или ухудшено) в процессе использования. Поэтому, исходя из общих норм и требований учета, предложим следующий порядок отражения операций в таких ситуациях.

Рассмотрим ситуацию, когда объект на момент расторжения договора передается с ухудшениями, произошедшими по вине лизингополучателя, и лизингополучатель согласен в добровольном порядке самостоятельно осуществить ремонт, либо другим способом возместить стоимость ухудшения объекта лизинга.

Согласно требованиям ст. 29 и ст. 32 НСБУ «Договоры лизинга», затраты по ремонту полученного в лизинг актива, осуществленные лизингополучателем, подлежат отражению в составе текущих расходов, расходов будущих периодов, затрат вспомогательных производств, либо капитализируются и отражаются в учете, как отдельный объект долгосрочных материальных активов (в случаях капитального ремонта и модернизации).

В ситуации досрочного расторжения договора, отражение стоимости ремонта в составе расходов будущих периодов или в составе долгосрочных активов не имеет экономического смысла. Поэтому предлагаем отражать расходы, направленные на восстановление стоимости объекта лизинга, как в случае текущего, так и капитального ремонта, в составе расходов периода.

Другим вопросом, не урегулированным положениями стандарта, является отражение ухудшения объекта лизинга в учете у лизингодателя при досрочном расторжении договора лизинга. В случае, когда объект возвращен лизингодателю в ухудшенном состоянии, но лизингополучатель обязуется устранить все неисправности и восстановить стоимость актива, следует ли лизингодателю признавать в учете убытки от обесценения объекта в соответствии с нормами НСБУ «Обесценение активов»?

По нашему мнению, если стоимость актива была восстановлена в течение отчетного периода, у лизингодателя нет оснований признавать в учете убытки от обесценения, так как стоимость объекта лизинга фактически не изменилась. Если же на конец отчетного периода ущерб, причиненный объекту лизинга, не был устранен, а его ремонт предполагается осуществить в следующем периоде, то, соблюдая принцип достоверности отражения финансовой информации, лизингодателю необходимо признать в своей отчетности убытки от обесценения актива. При наличии обоснованной уверенности, что в дальнейшем состояние актива будет восстановлено и данные убытки будут компенсированы лизингополучателем, целесообразно не пересматривать балансовую стоимость актива, а отражать данные убытки на отдельном счете.

Содержание операции	Лизингополучатель		Лизингодатель	
	Дт	Кт	Дт	Кт
Отражены убытки от обесценения актива	-	-	721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами»	129 «Обесценение основных средств»
Отражены операции по восстановлению стоимости лизингового актива подрядным способом	714 «Прочие операционные расходы»	544 «Прочие текущие обязательства»	-	-
Отражен НДС от стоимости ремонтных работ	534 «Обязательства бюджету»	544 «Прочие текущие обязательства»	-	-
Отражены операции по восстановлению стоимости лизингового актива собственными силами	812 «Вспомогательная деятельность»	211 «Материалы» 531 «Обязательства персоналу по оплате труда» 533 «Обязательства по медицинскому и социальному страхованию» др.	-	-
Отражено восстановление убытков от обесценения активов	-	-	129 «Обесценение основных средств»	621 «Доходы от операций с долгосрочным и активами»

Записи по ремонту активов отражаются в учете лизингополучателя на основании акта приема-передачи выполненных работ и фактур, полученных от подрядчика, либо на основании внутренних первичных документов на списание запасов, начисление заработной платы и других.

С точки зрения налогообложения, существует риск непризнания данных затрат и расходов в качестве вычитаемых (обычных и необходимых) у лизингополучателя, особенно в случаях, когда возврат актива и его последующий ремонт произошли в разные отчетные периоды. Так, согласно ст. 27 (b) Налогового кодекса Республики Молдова и пкт. 9 Положения о порядке учета и начисления износа основных средств в целях налогообложения, вычет затрат на ремонт полученного в лизинг имущества разрешается в пределах 15% от исчисленной суммы лизинговых платежей. Таким образом, расходы на ремонт и восстановление актива, осуществленные в последующих отчетных периодах после даты расторжения договора и передачи актива, не будут признаны в налоговом учете, ввиду отсутствия платы за лизинг актива.

Убытки и доходы лизингодателя, возникшие в результате обесценения активов, не признаются в целях налогообложения и должны быть скорректированы при составлении Декларации о подоходном налоге.

В случаях, когда стороны договорились о компенсации причиненного ущерба в денежном выражении, в учете у лизингополучателя будут признаны расходы по санкциям за нарушение договорных обязательств. Порядок учета у лизингодателя будет зависеть от того, намерен ли он направить полученные денежные средства на ремонт и восстановление лизингового актива или намерен уменьшить стоимость актива и признать убытки от обесценения.

**CONTABILITATEA și PROFESIA CONTABILĂ în era provocărilor**

Содержание операции	Лизингополучатель		Лизингодатель	
	Дт	Кт	Дт	Кт
Отражены обязательства по возмещению ущерба, причиненного объекту лизинга	714 «Прочие операционные расходы»	544 «Прочие текущие обязательства»	234 «Прочая текущая дебиторская задолженность»	612 «Другие доходы от операционной деятельности»
Отражено погашение обязательств по возмещению ущерба	544 «Прочие текущие обязательства»	242 «Текущие счета в национальной валюте»	242 «Текущие счета в национальной валюте»	234 «Прочая текущая дебиторская задолженность»
Отражены расходы на ремонт актива (в случае, когда лизингодатель принял решение о восстановлении стоимости актива)	-	-	714 «Прочие операционные расходы» 812 «Вспомогательная деятельность» 261 «Текущие расходы будущих периодов»* 123 «Основные средства»**	544 «Прочие текущие обязательства» 211 «Материалы» 531 «Обязательства персоналу по оплате труда» и др.
Отражены убытки от обесценения актива (в случае, когда лизингодатель принял решение не осуществлять ремонт)	-	-	721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами»	129 «Обесценение основных средств»

\*Счет 261 «Текущие расходы будущих периодов» применяется в случаях, когда понесенные расходы на ремонт являются значительными и превышают уровень существенности, установленный учетными политиками лизингодателя, и распределяются между несколькими отчетными периодами.

\*\* Расходы на ремонт могут быть капитализованы и включены в стоимость основных средств, в случаях, когда произведенный ремонт улучшает первоначальные характеристики актива и увеличивает будущие экономические выгоды от его использования.

В случаях, когда лизингополучатель не признает факт причинения ущерба объекту лизинга в результате его использования и отказывается возмещать лизингодателю причиненные убытки, лизингодатель вправе обратиться в суд с требованием о компенсации причиненного ущерба. При этом лизингодатель немедленно признает в своем учете убытки, полученные в результате ухудшения состояния актива и условную дебиторскую задолженность по возмещению ущерба (на забалансовом счете). После получения решения суда лизингодатель списывает условную дебиторскую задолженность и признает доходы, а лизингополучатель расходы соответственно, если суд признал последнего виновным в нанесении вреда имуществу лизингодателя. Если факт причинения ущерба лизингополучателем не был доказан, в учете лизингодателя отражается только списание условной дебиторской задолженности, записи в учете лизингополучателя отсутствуют.

Содержание операции	Лизингополучатель		Лизингодатель	
	Дт	Кт	Дт	Кт
Отражены убытки от обесценения актива	-	-	721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами»	129 «Обесценение основных средств»
Отражена условная дебиторская задолженность по возмещению причиненного ущерба	-	-	920 «Условная дебиторская задолженность»	-

Содержание операции	Лизингополучатель		Лизингодатель	
	Дт	Кт	Дт	Кт
Отражены обязательства по возмещению ущерба, случаев, когда суд признал лизингополучателя виновным в причинении ущерба лизингодателю	714 «Прочие операционные расходы»	544 «Прочие текущие обязательства»	234 «Прочая текущая дебиторская задолженность»	612 «Другие доходы от операционной деятельности»
Списана условная дебиторская задолженность после решения суда	-	-	-	920 «Условная дебиторская задолженность»

В случаях, когда объект лизинга возвращается лизингодателю при досрочном расторжении лизингового договора в улучшенном состоянии и улучшения были осуществлены лизингополучателем за свой счет и были капитализированы, следует обратить внимание на то, являются ли такие улучшения отделимыми или нет без причинения вреда имуществу, а также были ли данные улучшения произведены с согласия лизингодателя.

Если улучшения являются отделимыми от объекта лизинга и были учтены у лизингополучателя в качестве отдельного объекта основных средств, то, в зависимости от дальнейшего назначения использования данных улучшений, лизингополучатель либо не осуществляет никаких записей в своем учете (например, двигатель автомобиля, который может быть установлен на другой автомобиль, останется на балансе в составе основных средств), либо производит реклассификацию долгосрочных активов в текущие (например, система сигнализации, которая в дальнейшем может быть использована, как отдельные блоки, провода, запчасти, должна быть отражена в составе запасов).

В случае, когда улучшения являются неотделимыми и были произведены с согласия лизингодателя, лизингополучатель может потребовать возмещение стоимости произведенных улучшений. В данной ситуации, операция по передачи улучшений совместно с возвратом объекта лизинга целесообразно отражать как выбытие долгосрочного актива у лизингополучателя и фактическую передачу ремонтных работ, и соответственное увеличение стоимости объекта лизинга у лизингодателя.

Содержание операции	Лизингополучатель		Лизингодатель	
	Дт	Кт	Дт	Кт
Списана себестоимость переданных улучшений	124 «Амортизация основных средств» 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами»	123 «Основные средства»	-	-
Отражены операции по купле-продаже ремонтных работ	234 «Прочая текущая дебиторская задолженность»	612 «Другие доходы от операционной деятельности»	123 «Основные средства»	544 «Прочие текущие обязательства»
Отражен НДС от стоимости переданных ремонтных работ	234 «Прочая текущая дебиторская задолженность»	534 «Обязательства бюджету»	534 «Обязательства бюджету»	544 «Прочие текущие обязательства»

Данные операции отражаются на основании акта-приема передачи активов и налоговой накладной, выписанной лизингодателю.

В налоговом учете улучшения, переданные вместе с объектом лизинга, подлежат отражению в ведомость учета основных средств по категориям собственности и их износа в целях налогообложения. У лизингополучателя данная операция будет отражена, как

реализация основных средств, а у лизингодателя по данной операции необходимо будет определить превышение лимита расходов на ремонт основных средств и провести необходимые корректировки.

Таким образом, при досрочном расторжении договора операционного лизинга следует обратить внимание на изменение стоимости лизингового актива и, если требуется, произвести и отразить необходимые корректировки в бухгалтерском учете.

#### Библиография

1. Гражданский Кодекс Республики Молдова №1107 от 06.06.2002 опубликован Monitorul Oficial Nr. 82-86 от 22.06.2002. (электронный ресурс: <http://lex.justice.md/ru/325085/>).
2. Закон Республики Молдова №59 «О лизинге» от 28.04.2005, опубликован Monitorul Oficial Nr. 92-94 от 08.07.2005. ([http://lex.justice.md/document\\_rus.php?id=8C0F055E:5658F14A](http://lex.justice.md/document_rus.php?id=8C0F055E:5658F14A)).
3. Законом Республики Молдова №113 от 27.04.2007 «О бухгалтерском учете», опубликован Monitorul Oficial Nr. 90-93 от 29.06.2007. (<http://lex.justice.md/ru/324098/>)
4. Приказ Министерства Финансов Республики Молдова №118 от 06.08.2013 «Об утверждении Национальных стандартов бухгалтерского учета, опубликован Monitorul Oficial Nr. 233-237//1534 от 22.10.2013. (<http://mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartnew>)
5. Налоговый Кодекс Республики Молдова №1163 от 24.04.1997 опубликован Monitorul Oficial Nr. ed. special от 25.03.2005. (электронный ресурс: <http://lex.justice.md/ru/326971/>).
6. Постановление Правительства Республики Молдова № 289 от 14.03.2007 «Об утверждении Положения о порядке учета и начисления износа основных средств в целях налогообложения», опубликовано Monitorul Oficial Nr. 39-42 от 23.03.2007 (электронный ресурс: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=322138&lang=2>)



**МИНЕРАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ КАК ОБЪЕКТЫ УЧЕТА ДОГОВОРА  
КОНЦЕССИИ: ИСТОРИЧЕСКИЕ ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ  
MINERAL RESOURCES AS OBJECTS OF ACCOUNTING CONCESSION  
AGREEMENT: HISTORICAL STAGES OF DEVELOPMENT**

**МИХАЛЕВИЧ Ольга, м.э.н., Полоцкий государственный университет,  
Республика Беларусь, [o.mihalevich@psu.by](mailto:o.mihalevich@psu.by)**

***Аннотация.** Концессия, как специфическая форма взаимодействия государства с предпринимателем, применялась в различные исторические периоды и является одной из первых форм договорных отношений. История отечественных концессий богата на события и может быть рассмотрена в разрезе мировой истории применения концессионных соглашений.*

*Концессионное соглашение является альтернативной, более сбалансированной формой взаимоотношений государства и частного инвестора. Государство в данном случае осуществляет опосредованное целевое финансирование конкретных объектов, оставаясь их собственником, а инвестор, вступая с государством в договорные отношения, обеспечивает себе дополнительные гарантии и условия, характерные для гражданского оборота.*

***Abstract:** Concession, as a specific form of government interaction with the entrepreneur, used in different historical periods and is one of the first forms of contractual relationships. History of domestic concessions rich in events and can be viewed in the context of world history, the use of concession agreements.*

*The concession agreement is an alternative, more balanced form of relations between the state and private investor. The state in this case carries mediated targeted funding of specific objects, while remaining their owner and investor, joining with the state in a contractual relationship, secures additional guarantees and conditions typical for civilian traffic.*

**Ключевые слова:** концессия, договор концессии, минеральные ресурсы, международная концессия.

**JEL: M 41.**

Неотъемлемым условием нормального функционирования экономики всегда служило взаимодействие государственного и частного секторов. Это связано с тем, что государство никогда не бывает свободным от выполнения своих ответственных функций, связанных с общественными интересами, а бизнес, всегда остается источником развития народного хозяйства. В экономике в последние десятилетие сложилось особое качество взаимодействия государственного и частного сектора, получившее название государственно-частного партнерства. В настоящее время в большинстве отраслей экономики происходят процессы структурных изменений и развития новых хозяйствующих субъектов.

Важнейшая задача любого государства – устойчивая экономика. Основой такой экономики являются инвестиции, поэтому развитию данного направления уделяется повышенное внимание. Решение этой проблемы зависит не только от реализации программ приватизации, но и от использования других механизмов и форм, не предполагающих передачу частным компаниям прав собственности в полном объеме. Действенным способом функционирования государственной собственности служит развитие отношений государственно-частного партнерства, важнейшей формой которого являются концессии. В Республике Беларусь данному направлению уделяется повышенное внимание, поэтому развитие системы бухгалтерского учета по договору концессии является актуальным и практически значимым.

В Республике Беларусь в настоящее время происходит процесс формирования государственной инновационной политики, направленной на повышение качества и уровня жизни населения, преодоление технологического отставания страны, переход на новый уровень ресурсосбережения, рост производительности труда, фондоотдачи, снижение

материалоемкости, энергоемкости, капиталоемкости продукции, достижение ее высокой конкурентоспособности.

Концессия является многосторонним и сложным понятием. Концессия – договор на временную сдачу в эксплуатацию иностранному государству, юридическому или физическому лицу на определенных, условиях предприятий, согласованных сторонами, земельных участков, недр и других объектов и ценностей в целях дальнейшего развития или восстановления национальной экономики и освоения природных богатств страны [4].

Концессия не является новой формой хозяйствования. Она в различных видах существует, возможно, примерно столько же, сколько существует государство. Это объясняется тем, что государства всегда делегировали управления своей собственностью тем или другим субъектам хозяйственной деятельности и государства были обязательной стороной концессионного договора. Во Франции концессионная практика насчитывает более чем столетнюю историю. Еще в 1882 году был заключен контракт муниципальной власти на 15 лет с братьями Перрье, которые обязались поставлять воду в Париж, в настоящее время около 70% населения французской столицы обеспечивают водой частные фирмы на условиях концессий.

Международные концессии в первой половине прошлого века использовались капиталистическими государствами для обеспечения себя нефтью и сохранения экономического влияния в развивающихся странах. Концессии в Катаре, Кувейте, Омане и в ряде других стран распространялись на всю территорию государства. Компания "Бахрейн петролеум компани" получила концессию на 91 год, "Кувейт ойл компани" - на 92 года. Североафриканские и ближневосточные концессии предоставляли Западу право на добычу, переработку и сбыт нефти, строительство нефтепроводов и портов. Концессии стали одним из основных инструментов продолжения колониальной политики. Сейчас в Европе и Америке концессионерами в большинстве своем являются крупные монополии внутри страны [1, с.10].

Однако, в научной литературе на данный момент отсутствуют комплексные исследования по проблеме развития концессионных отношений. В то же время исторический опыт формирования концессионных отношений и практики их регулирования, выявления их особенностей и закономерностей, на наш взгляд, будут играть важную роль в процессе формирования современного законодательства о концессиях.

Чрезвычайно интересным представляется рассмотрение вопроса развития русского «концессионного права». Такое положение абсолютно закономерно вписывается в канву развития всеобщей истории в данной области. Свое начало история концессии в России берет от знаменитой экспедиции Виллугби и Ченслера в 1553 г., когда вместо северного пути в Индию был открыт морской путь в Московское государство (таблица 1).

Следующий этап развития концессионных отношений связан с образованием советского союза. Советские концессионные проекты вошли в историю как наиболее крупномасштабные.

После революции 1914 года, как известно, основные усилия нового правительства были направлены на национализацию имущества. Однако общий упадок в экономике и необходимость привлечения иностранного капитала и опыта вынудило правительство СССР начать новую экономическую политику – НЭП. В качестве оптимального инструмента для преодоления экономического кризиса был выбран курс на заключение концессионных соглашений [5, с.5].

Серьезной экономической проблемой того времени являлся «хронический голод на капиталы» для использования национального богатства страны. В свою очередь концессии давали возможность ввести в страну иностранный капитал не только в денежной, но и, что было особенно важно в тот период, товарной форме: в виде машин, оборудования, полуфабрикатов. Концессии могли привнести в страну столь нужные ей знания, опыт и технологии. Кроме того, от концессии ожидалось создание образцовых, технически совершенных предприятий, переходящих целиком в руки СССР по истечении срока

договоров; увеличение силами иностранных предпринимателей общего количества продуктов, поступающих в распоряжение; усвоение технического опыта и знаний иностранного капитала (таблица 1) [6].

**Таблица 1. Развитие концессионных соглашений на территории Российской империи**

Год	Документ	Предпосылки	Условия
6 февраля 1555 г.	Устав нового общества, получивший исключительное право на торговлю с русским государством	Открытие морского пути в Московское государство	Экономические преимущества англичан: *право беспошлинной свободной торговли по всей России; *право свободного проезда через Россию для торговли с Персией; *на Вычегде компании разрешалось искать железную руду и построить для ее обработки завод. Полученное железо она могла вывозить в Англию, уплачивая по одной денге за фунт пошлины
1558 г.	Жалованная грамота Иван Грозного Строгонову	Колонизация прикамского края	Право на занятие солепромышленной деятельностью; Право на занятие горнозаводским делом.
1632 г. 1644 г.		Развитие горнорудной промышленности и	Привилегии на строительство горных заводов за счет собственных средств, уплачивая по сто рублей в год и пошлину за железо в «Государя козну».
1719 г.	Берг-привилегия	Активизация внешней политики русского государства.	Ввела для желающих общий порядок заявки о розыске руды и минералов.
30 июля 1720 г.	Манифест «О допущении иностранцев к строению и размножению рудокопных заводов»	Развитие горного дела	
1836 г.	Первая концессия в области железной дороги	Первая и единственная железная дорога Петербург-Царское Село-Павловск	- концессия была бессрочной и построенная железная дорога находилась в собственности компании бессрочно; - компания по своему усмотрению устанавливала размер платы за перевозки; - находившиеся на пути железной дороги земли, как казенные, так и во владении казенных крестьян, уступались компании бесплатно.

*Источник: собственная разработка на основании изученной литературы [1, 3]*

Последствия смены советского политико-экономического курса, параллельно сопровождавшиеся нововведениями в сфере законодательства, не замедлили сказаться. С 1922 по 1927 г. было получено 2211 предложений о концессиях. Из них первые места занимали Германия (35,3 %), Англия (10,2 %), США (9,4 %), Франция (7,9 %). В отраслевом разрезе наибольшее количество концессионных предложений поступило в области обрабатывающей промышленности – 31,9 %, торговли – 21,9 %, горнодобычи – 11,7 %, сельского хозяйства – 7,3 %, транспорта – 6,2 %. Однако заключено было всего 163

концессионных договора, что в процентном соотношении составляло 7,5% от общей численности предложений.

С 1921 по 1928 годы между Правительством СССР и иностранными компаниями было подписано 124 крупных концессионных соглашения, из которых 64 – в промышленности, в том числе 28 – в горнодобывающей, более 21 – в торговле и 11 в сельском хозяйстве. 24 концессии были заключены с фирмами из Германии, 16 – из США, при этом 61 концессию тогда причисляли к общественному уровню, а 53 – к республиканскому [1, с. 113] (таблица 2).

**Таблица 2. Развитие концессионных соглашений на территории СССР**

Год	Документ	Предпосылки	Условия
1921	Концессия на добычу асбеста на Урале	Концессионные договоры с Большим Северным Телеграфным Обществом и объединенной американской компанией.	
14 мая 1921 года	Подписано предварительное концессионное соглашение на добычу нефти на Северном Сахалине.	Между правительством СССР и американской нефтеперерабатывающей компанией «Синклер Ойл»	
14 ноября 1925 года	Концессия на добычу золота в Якутии.	Между советским правительством и британским акционерным обществом «Лена Голдфилдс» было заключено концессионное соглашение сроком на 50 лет. По соглашению компания, контролировавшая на тот момент более трети золотодобычи в Якутии, получала ещё и угольные шахты Кузбасса, ЗырянноЗмеиногородское месторождение цинка и свинца на Алтае.	«Лена Голдфилд» вложила 21 миллион рублей на развитие концессии, получая 93% от валовой добычи золота и металлов.
	Концессия на производство карандашей	Между правительством РСФСР и Арманом Хаммером на производство карандашей, для которой он создал компанию A. Hammer Pencil Company. В 30-е годы XX века, когда началось «сворачивание» НЭПа и бизнес у частных изымало государство – концессии Хаммера выкупили.	

*Источник: собственная разработка на основании изученной литературы [7, с.5-6]*

К концу 1927 г. концессионные предприятия производили марганца 40%, золота – 35%, меди – 12%, готового платья – 22% от общего объема производства страны. Концессии в этот период получили развитие и в сфере городского хозяйства России. Однако в 1937 г. в связи с изменением общих приоритетов советской экономики и интенсивной подготовкой к войне концессии были отменены [7, с.6].

### Литература

1. Раднаев Б.В. История правового регулирования концессионных отношений / Б.В. Раднаев // Вестник СПбГУ Сер 14, Право. – 2015. – Вып. 1. - С. 31-44.
2. Бик С.И., Радзиевский А.С. Концессии изменившие мир. Иллюстрированное популярное издание / И.С. Бик, А.С. Радзиевский//. – Москва: Издательство «Коттон лейбл», 2014 . – 224 с. – 576 ил.
3. Поляков И. И. Концессионные соглашения в СССР в 1920—1937 ГОДАХ // Вопросы современной юриспруденции: сб. ст. по матер. XXX междунар. науч.-практ. конф. № 10(30). – Новосибирск: СибАК, 2013.
4. О концессиях: Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 №63-3: текст по состоянию на 1 января 2017 г. – Минск: ООО «Профессиональные правовые системы», 2017
5. Кривуля М.А. Концессии как форма привлечения иностранного капитала в отечественную нефтяную промышленность в период НЭП / М.А. Кривуля. – М.:МАКС Пресс, - 2004. – С.26.
6. Скворцов-Степанов, И. И. Об иностранных концессиях / И. И. Скворцов-Степанов. М.: Госиздат, 1920. - 42 с.
7. Ярмальчук М. В., Ткаченко М. В., Долгов А. А., Солнцев К. Д., Силаев Н. Л., Халимовский Ю.А., Чижов А.О. Практика применения концессионных соглашений для развития региональной инфраструктуры в Российской Федерации // М. В. Ярмальчук, М. В. Ткаченко, А. А. Долгов, К. Д. Солнцев, Н. Л. Силаев, Ю.А. Халимовский, А.О. Чижов – М.: Центр развития государственно-частного партнерства, - 2015. – С.38



## SECȚIUNEA III. SITUAȚIA ACTUALĂ ȘI DIRECȚII DE DEZVOLTARE ALE AUDITULUI ȘI ANALIZEI ECONOMICE

### EVALUAREA PERFORMANȚELOR FINANCIARE - ETAPĂ ESENȚIALĂ ÎN CONTROLUL DE GESTIUNE THE ASSESSMENT OF FINANCIAL PERFORMANCE- AN ESSENTIAL PHASE OF THE CONTROLLING

**TABĂRĂ Neculai, prof. univ., Universitatea „A.I.Cuza”, România, [neculaitabara@yahoo.com](mailto:neculaitabara@yahoo.com)  
BÎRCĂ Aliona, conf. univ., dr. ASEM, R. Moldova, UAIC, România, [elenbir@yahoo.com](mailto:elenbir@yahoo.com)**

**Rezumat:** Controlul intern și/sau controlul de gestiune utilizează frecvent performanțele în evaluarea rezultatelor unei entități. Deși controlul de gestiune și controlul intern au obiective diferite, au fost combinate în studiu pentru a demonstra faptul că ambele sisteme vizează același obiect-entitatea. Evaluarea performanțelor se realizează atât de consiliul de administrație, comitetul de audit, auditul intern, auditul extern, managementul executiv precum și de o serie de alte persoane/departamente interesate de activitatea entității. Profitabilitatea, indicatorii de eficiență, lichiditatea, gradul de îndatorare financiară, reprezintă principalii indicatori de performanță financiară utilizați în măsurare.

**Abstract:** Internal control and / or management control uses performance in evaluating the results of an entity. Although management control and internal control have different objectives, they have been combined in the study in order to demonstrate that both systems aim the same object – the entity. The performance evaluation is performed by the board of directors, the audit committee, internal audit, external audit, executive management and a number of other people / departments concerned with the activities of the entity. Profitability, efficiency indicators, liquidity, level of financial leverage are the main financial performance indicators used in measuring.

**Cuvinte-cheie:** funcția de monitorizare, performanțe financiare, indicatori de performanță financiară

**JEL:** M 41

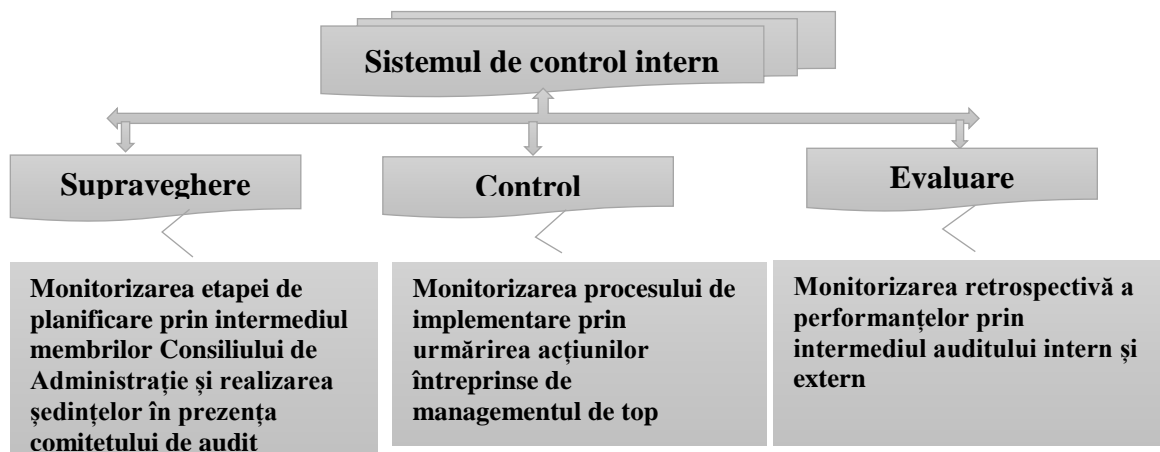
**Introducere.** La etapa actuală, problemele de cercetare ale controlului sunt legate de existența divergențelor între abordările teoretice și situația pragmatică din cadrul entităților. Drept soluție la aceste probleme le-am găsit în afirmațiile lui Martendell Jackson (1950, Dunlevy, 1965, p. 18): „*eu nu voi vorbi despre control deoarece acesta este tot; eu voi vorbi despre măsurare (measurement)...*”. Problema abordată de autor cu privire la control este actuală și astăzi, după mai bine de o jumătate de secol. După cum se observă din afirmațiile sale, vorbind la general despre control este foarte mult, iar măsurarea performanțelor este o problemă mult mai veche legată de control. Însă nu trebuie neglijat faptul că Martendell Jackson este reprezentantul regiunii vorbitorilor de engleză ceea ce demonstrează că cercetările sale se referă la economii puternic dezvoltate. Cu alte cuvinte, ideile sale reflectă nivelul de dezvoltare economică a societății din acea vreme și actuală pentru noi. Actualitatea problemei constă în aceea că la momentul de față controlul de gestiune se atribuie exclusiv contabilității de gestiune, în timp ce controlul intern se atribuie auditului, iar în cadrul entității, de cele mai adesea ori un caracter formal.

În scopul căutării soluțiilor la problemele menționate anterior, am examinat componentele funcției de control în cadrul entității, completate cu analiza în detaliu a conceptelor cu privire la performanțe. Diversele categorii de performanțe financiare au completat studiul nostru prin prezentarea și a formulelor de calcul ale indicatorilor de performanță.

**Sistematizarea funcției de control în cadrul entității.** Din punct de vedere teoretico-conceptual, *controlul intern* este o noțiune utilizată frecvent în audit și se regăsește într-o serie de acte legislative și normative corespunzătoare. *Controlul de gestiune* este abordat mai mult de practicieni ca parte a contabilității de gestiune. Însă problema trebuie privită mult mai profund prin prisma structurii de guvernare corporativă. În acest sens, cu unele mici excepții afirmăm că auditul

apără interesele acționarilor utilizând controlul intern, în timp ce managementul executiv, în scopul realizării obiectivelor, utilizează controlul de gestiune. Totuși nu trebuie neglijat faptul că atât controlul intern, cât și controlul extern vizează aceeași unitate de analiză – entitatea, deși au obiective diferite. Contabilitate financiară și contabilitatea de gestiune reprezintă principalul furnizor de informații, dar nu trebuie de confundat cu controlul contabil.

În aceeași *ordine de idei*, în scopul elucidării funcției de control în cadrul entității au utilizat ideile lui M.Hilb (2012) cu privire la funcția de monitorizare a consiliului de administrație în calitate de componentă a sistemului de control intern (fig. 1) :



**Figura 1. Funcția de monitorizare în cadrul entității**

*Sursa : Hilb, M., New Corporate Governance. Successful Board Management Tools, Fourth Edition, Springer-Verlag Berlin Heidelberg , 2012, p. 157*

În analiza funcției de monitorizare a controlului intern de către M.Hilb se observă că etapa a doua și a treia vizează și managementul executiv ca parte a managementului de top. Deși M.Hilb a menționat că performanțele se evaluează ulterior de auditul intern și extern, susținem opinia că evaluarea performanțelor constituie un proces complex și se realizează atât de audit cât și de managementul executiv și de diverși profesioniști din exterior și vizează chiar și consiliul de administrație.

**Delimitări conceptuale ale performanțelor.** Vorbind despre performanțele, *ne* concentrăm atenția spre realizările deosebite ale unei entități. O bună parte a cercetătorilor consideră performanțele entității drept elemente ale performanțelor manageriale cu referire la performanțele financiare și nonfinanciare. Performanțele strategice reprezintă etapa de debut a performanțelor entității, fiind considerate drept o succesiune de etape cu rolul de a asigura realizarea planurilor strategice, tactice și operaționale în concordanță cu obiectivele generale de realizat ale entității. În definirea performanțelor, Bourguignon (1997, Berland, N., 2014, p. 2-8) a marcat trei direcții separate :

- ❑ Performanțele reprezintă un succes ce depinde de modul de prezentare a realizărilor. Judecări de valoare cu rolul de a individualiza realizările în comparație cu alte grupuri sociale;
- ❑ Performanțele semnifică rezultatul unor acțiuni măsurate prin intermediul capacității de realizare a obiectivelor – o concepție diferită de precedentă prin faptul că nu reprezintă o judecată de valoare, ci se referă la acțiuni desăvârșite prin realizarea unui proces;
- ❑ Performanțele - o consecință a relațiilor.

N. Berland (2014) susține părerea că sensul actual al performanțelor se asociază, cel mai frecvent, cu rezultatele pozitive ale unor acțiuni. Esența performanțelor manageriale se referă la "tripticul": *economicitate-eficiență-eficacitate*. Economicitatea reprezintă capacitatea entității de a dobândi resurse (factori de producție) la cel mai avantajos preț, realizarea obiectivelor la cele mai mici costuri ține de eficiență, iar eficacitatea constituie capacitatea de realizare a obiectivelor,

asociată, adesea, cu noțiunea de productivitate. În cele din urmă noțiunea de performanță este complexă și dificil de limitat la câteva concepte.

Dezvoltarea durabilă impulsionează o abordare macroeconomică a performanțelor prin intermediul unui nou "triptic", și anume:

- performanțe economice, abordare pe termen lung;
- performanțe sociale *vizavi de părțile* interesate;
- performanțe societale și de mediu (Berland N., 2014).

Cappelletti L. (2014) a recomandat o serie de indicatori caracteristici controlului de gestiune în evaluarea performanțelor durabile:

**Tabelul 1. Evaluarea performanțelor durabile**

Indicatori de performanță	Performanțe economice și financiare	Performanțe sociale	Performanțe societale și de mediu
Rezultate curente: impactul pe termen scurt asupra rezultatelor	Cifra de afaceri, marjele, valoarea adăugată, excedentul brut de exploatare, ROI, EVA, fluxul de trezorerie, fluxul liber de trezorerie	Rata absenteismului, rotatia personalului, productivitatea directă, zile de grevă, deficiențe de calitate	Procese-verbale cu privire la neconformitate, amenzi și penalitățile achitate cu privire la: igienă, securitate, poluare, acțiunile defensive ale asociațiilor de consumatori
Potențialul de dezvoltare: impactul pe termen lung asupra rezultatelor	Satisfacția clienților, indicele de fidelitate a clienților, NPV, IRR, riscurile financiare	Rezultatele controalelor cu referire la condițiile de muncă, organizarea muncii, comunicarea, gestiunea timpului de muncă, riscurile sociale	Imaginea firmei, notorietatea consumului de produse livrate sau servicii prestate, riscurile de mediu

*Sursa: Cappelletti, L., Philippe Baron, Ph., Desmanson, G., Ribiollet, F., Contrôle de gestion, © Dunod, Paris, 2014, p. 22*

Nevoia de performanțe se resimte atunci când se evaluează acțiunile fiecăruia. Începând cu anii 1980, a devenit un concept central în discursurile manageriale, în special în partea sa financiară. Boltanski și Thevenot (1991) au dat o grilă conceptului de performanță în legătură cu apartenența la diversele grupuri sociale; performanțe în relațiile civile, casnice, industriale, artistice, de piață etc. Cercetările noastre se orientează spre performanțele individului în cadrul relațiilor industriale.

Performanțele financiare au, ca prioritate, interesele acționarilor, deoarece ei reprezintă proprietarii legali ai societății. Valoarea teoretică a acțiunilor pe termen lung se măsoară prin intermediul valorii actualizate a viitoarelor fluxuri de numerar. Abordarea pe termen scurt a valorii acțiunilor se concentrează asupra profitului. În general, acționarii sunt preocupați de: veniturile curente și viitoare, politica de dividend și riscurile de investiții .

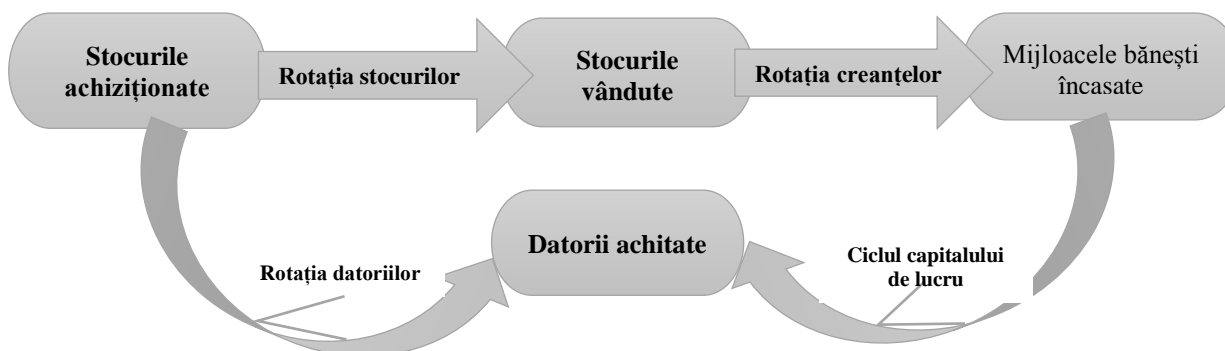
Supraviețuirea pe termen lung a unei afaceri constituie succesul financiar al unei afaceri și, respectiv, realizarea obiectivelor și a politicilor strategice înaintate. Creșterea și dezvoltarea reprezintă și ele un simbol al succesului, inerenta condiția că activitatea este profitabilă și duce la îmbunătățirea performanțelor financiare. Orice sistem de măsurare a performanțelor necesită fundamentarea și recunoașterea indicatorilor ce pot fi identificați ca rezultate trecute, actuale sau viitoare și care atestă o durabilitate a entității și poate fi de natură calitativă și/sau cantitativă. Ca regulă generală, aceste măsuri sunt doar semnificative în comparație cu: alte perioade de timp, alte metode de evaluare a performanțelor, alte companii, alte industrii și alte bugete.

Indicatorii de performanță financiară au rolul de a analiza și a interpreta conturile unei companii prin evaluarea performanțelor și prin precizarea poziției financiare în comparație cu alte entități din același sector, determinarea performanțelor pe termen mediu, lung și a celor latente, dar și precizarea incompetențelor de guvernare. Profitabilitatea, indicatorii de eficiență, lichiditatea, gradul de îndatorare financiară, riscul în afaceri constituie suportul conceptual al indicatorilor de performanță financiară, fapt ce nu implică ignorarea indicatorilor de performanță nefinanciară.

**Indicatorii de performanță financiară.** Rentabilitatea capitalului angajat (*ROCE - Return on capital employed*) constituie indicatorul - cheie de profitabilitate și presupune compararea indicatorilor: de la o perioadă la alta, între diverse companii, *rata* actuală a dobânzii pe piața de împrumuturi, plus o primă de risc. Analiza ROCE măsoară cât de bine afacerea utilizează mijloacele investite în ea și se consideră ca o parte a unei game de indicatori de profitabilitate foarte des utilizați de către analiștii externi și investitori. Formulele de calcul ale *indicatorilor de profitabilitate* sunt prezentate după cum urmează:

Indicatorii	Formulele de calcul (varianta română)	Formulele de calcul (varianta engleză)
<b>Rentabilitatea capitalului angajat ROCE</b>	Profitul din exploatare / Capitalul angajat × 100%	Operating profit (PBIT) / Capital employed × 100%
<b>Marja de profit brut (Gross margin)</b>	Profit brut / Vânzări × 100%	Gross profit / Sales × 100%
<b>Marja de profit net (Net margin)</b>	Profit net / Vânzări × 100%	Net profit / Sales × 100%

*Indicatorii de eficiență* reflectă măsura în care eforturile făcute de entitate justifică efectele generate de activitatea acesteia. Termenii cantitativi se măsoară în baza indicatorilor capitalului de lucru. **Capitalul de lucru** mai are și denumirea de **capital circulant** sau **fond de rulment** și reprezintă resursele financiare, de care dispune o entitate pentru activitatea cotidiană sau lichiditățile necesare pentru achitarea datoriilor curente până în momentul încasării de la clienți.



**Figura 2. Fazele ciclului capitalului de lucru (working capital cycle)**

*Sursa: Association of Chartered Certified Accountants and the Chartered Institute of Management Accountants, F7 Financial reporting, Course notes, Published by: Learning Media, 2007, p. 233*

Ciclul capitalului de lucru include: lichiditățile, creanțele, stocurile și datoriile. Durata ciclului reprezintă perioada de timp din momentul achiziției stocurilor, al producerii, al vânzării și, respectiv, încasarea mijloacelor bănești (fig.2.). Formulele de calcul ale *indicatorilor de eficiență* sunt prezentate după cum urmează:

Indicatorii	Formulele de calcul (varianta română)	Formulele de calcul (varianta engleză)
<b>Rotația activelor (Asset turnover)</b>	Vânzări / Capital angajat × 100% Venituri / Total active-Datorii curente × 100%	Sales / Capital employed × 100% Revenue / TALCL * × 100%
<b>ROCE</b>	Marja de profit net / Rotația activelor × 100%	Net margin / Asset turnover × 100%
<b>Rotația creanțelor (Receivables days)</b>	Creanțe bilanțiere / Vânzări în credit × 365	Receivables balance / Credit sales × 365
<b>Rotația datoriilor (Payables days)</b>	Datorii bilanțiere / Achiziții în credit × 365	Payable balance / Credit purchases × 365
<b>Rotația stocurilor (Inventory days)</b>	Stocuri bilanțiere / Costul vânzărilor × 365 sau Costul vânzărilor / Stocuri bilanțiere × 365	Inventory / Cost of sales × 365 or Cost of sales / Inventory × 365

<b>Venituri per angajat (Revenue per employee)</b>	Vânzări/ Număr angajați× 365	Sales/Number of employees× 365
--	------------------------------	--------------------------------

\* Total assets less current liabilities

*Lichiditățile* reprezintă capacitatea entității de a-și îndeplini obligațiile pe termen scurt sau mijloacele bănești de care o companie dispune pentru achitarea datoriilor. De multe ori, există un compromis între lichiditate și profitabilitate; companiile pot fi extrem de profitabile, dar pot avea probleme, atunci când au nevoie de cantități mari de numerar. La evaluarea situației financiare a unei companii, este necesar de a determina și lichiditatea alături de ceilalți indicatori financiari. Sistemul de gestiune a stocurilor Just-in-Time (JIT) și conceptul de management al calității totale (TQM) sunt măsurile recomandate pentru îmbunătățirea indicatorilor de lichiditate. Formulele de calcul ale *indicatorilor de lichiditate* sunt prezentate după cum urmează:

<b>Indicatorii</b>	<b>Formulele de calcul (varianta română)</b>	<b>Formulele de calcul (varianta engleză)</b>
<b>Rata lichidității curente (Current ratio)</b>	Active circulante / Datorii pe termen scurt	Current assets / Current liabilities
<b>Lichiditatea rapidă sau testul acid (Quick ratio)</b>	Active circulante - Stocuri / Datorii pe termen scurt	Current assets - Inventory / Current liabilities

*Gradul de îndatorare financiară* se consideră important pentru bănci și pentru evaluarea riscurilor companiei. Rata generală de îndatorare mai este cunoscută și sub denumirea de "*rata de levier*" și exprimă îndatorarea totală (pe termen scurt, mediu și lung) a întreprinderii în raportată la capitalul propriu. Rezultatul trebuie să fie subunitar, o valoare supraunitară semnifică un grad de îndatorare ridicat. O valoare ce depășește 2,33 exprimă un grad foarte ridicat de îndatorare, societatea putându-se afla chiar în stadiul de faliment iminent, dacă rezultatul depășește de câteva ori pragul de 2,33 (www.macrostandard.ro). Formulele de calcul ale *indicatorilor privind gradul de îndatorare* sunt prezentate după cum urmează:

<b>Indicatorii</b>	<b>Formulele de calcul (varianta română)</b>	<b>Formulele de calcul (varianta engleză)</b>
<b>Rata generală de îndatorare (Gearing)</b>	Valoarea contabilă a datoriilor / Valoarea contabilă a capitalului propriu	Book value of debt / Book value of equity
<b>Rata de îndatorare financiară (Financial Gearing)</b>	Datorii pe termen lung / Datorii pe termen lung + Capital propriu (Capital investit)	Long term debt / Long term debt + Equity
<b>Acoperirea dobânzii (Interest cover)</b>	Profitul înainte de dobânzi și impozite (EBIT) / Cheltuieli cu dobânzile	Profit before interest and tax (including Interest receivable / Interest payable

**Indicatorul stabilității financiare** este definit ca suma tuturor intereselor pe termen lung asupra afacerii atât din partea acționarilor, cât și din partea creditorilor, neincluzând însă datoriile curente. Acest indicator corespunde, de fapt, activelor nete, în cazul în care nu au fost efectuate ajustări cum ar fi ignorarea datoriilor privind impozitul amânat. Ponderea datoriilor pe termen lung în capitalul investit constituie rezultatul calculului gradului de îndatorare financiară (www.goldring.ro).

Acoperirea dobânzii reprezintă capacitatea potențială de acoperire a dobânzilor, capacitate utilizată în analiza investițiilor finanțate din împrumuturi. Cu cât valoarea rezultată este mai ridicată, cu atât este mai bine, societatea putându-și plăti dobânzile (teoretic - deoarece, chiar și când se înregistrează pierderi, dobânda se achită, dacă exista numerar în bancă).

**Concluzie.** Examinarea diverselor abordări ale cercetătorilor de specialitate ne determină să afirmăm că evaluarea performanțelor reprezintă etapa finală în controlul de gestiune. Deși pe parcursul articolului au fost utilizate atât noțiuni de control intern, cât și noțiunea de control de gestiune, cu toate acestea evaluarea performanțelor ține mai mult de controlul de gestiune. Tipologia performanțelor este foarte diversificată, însă performanțele financiară se utilizează cel mai frecvent în măsurarea rezultatelor entității. Dat fiind faptul că mărimea performanțelor este o



funcție a eficienței guvernării managementului de top, de cele mai multe ori se echivalează performanțele entității cu cele ale managementului executiv.

Limitele cercetării vizează performanțele nefinanciare, performanțele societale și de mediu. Deși performanțele financiare reprezintă etalonul de bază în măsurarea succesului entității, însă nu trebuie neglijat faptul că gradul de amplificare a performanțelor financiare depinde de gradul de dezvoltare a celorlalte tipuri de performanțe.

### Bibliografie

1. Association of Chartered Certified Accountants and the Chartered Institute of Management Accountants, F5 Performance management. Course notes, Published by: *Learning Media*, 2007.
2. Association of Chartered Certified Accountants and the Chartered Institute of Management Accountants, P5 Advanced performance management, Published by: Kaplan Publishing UK Unit 2 The Business Centre Molly Millars Lane Wokingham Berkshire RG41 2QZ, 2008.
3. Association of Chartered Certified Accountants and the Chartered Institute of Management Accountants, F7 Financial reporting, Course notes, Published by: *Learning Media*, 2007.
4. Boisselier, P., Chalençon, L., Doriol D., Jardin, P., Mard, Y., Mayrhofer U., Contrôle de gestion, Magnard-Vuibert-Août, 2013, 665 p.
5. Berland, N., Le contrôle de gestion, Paris, Presses Universitaires de France , 2014, 128 p.
6. Bouquin, H., Les fondements du contrôle de gestion, Éditeur : Presses Universitaires de France 2011 (4<sup>e</sup> éd.), 128 p.
7. Cappelletti, L., Philippe Baron, Ph., Desmason, G., Ribiollet, F., Contrôle de gestion, © Dunod, Paris, 2014, 456 p.
8. Dunlevy, J., H., Management control systems: a short history from Fayol to Forrester. Thesis and Dissertation Collection- Bachelor of Science (Commerce), University of Notre Dame, 1951, Editura - Calhoun: Institutional Archive of the Naval Postgraduate School. Dudley Knox Library, California USA, 1965, 237 p.
9. Hilb, M., New Corporate Governance. Successful Board Management Tools, Fourth Edition, Springer-Verlag Berlin Heidelberg , 2012, 238 p.
10. [http://www.macrostandard.ro/indicatori\\_analiza\\_financiara.html](http://www.macrostandard.ro/indicatori_analiza_financiara.html)
11. <http://www.goldring.ro/gradul-de-indatorare-teorie.html>

**САМОКОНТРОЛЬ КАК ФУНКЦИЯ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ВЗАИМОСВЯЗЕЙ  
SELF-CONTROL AS A FUNCTION OF IMPLEMENTATION OF  
INTERCONNECTIONS**

**БУТЫНЕЦ Франц Ф., д.э.н., профессор,  
Винницкого финансово-экономического университета, Украина**

*Аннотация.* Контроль традиционно признается важнейшей функцией менеджмента организации. Однако в обеспечении эффективности управления в целом важнейшую роль играет такой вид контроля как самоконтроль менеджмента. В данной статье автор раскрывает понятие, сущность и применение самоконтроля в системе внутреннего контроля.

*Abstract.* self-control is seen as a kind of ideal of all kinds of control and a problem that is not solved from the point of view of theory and the needs of practice. In this paper author are reveals the concept, essence, implementation of self-control in the system of internal control.

**Ключевые слова:** самоконтроль, функция, применение, взаимосвязь

**JEL:** M 12, M 42

**Введение.** Самоконтроль - одна из функций персонального менеджмента, важнейшее средство совершенствования работы руководителя, является своего рода идеалом всех видов контроля. Это понятия еще не изучено как с точки зрения требований теории так и потребностей практики. Речь идет об определении понятия, сущности, сферы деятельности и места самоконтроля во всей системе внутреннего контроля, а также об анализе его эффективности.

Время, продолжительность и регулярность контроля зависят от исполняемых руководителем задач и поставленной цели. Различают: контроль процесса труда и осуществляемой деятельности; контроль результатов труда (целевой контроль). Контроль процесса труда предусматривает анализ деятельности руководителя. В производственной деятельности формы самоконтроля довольно разнообразны и зависят от этапа технологического прогресса, от характера выполняемых действий, от модальности используемых каналов восприятия и т. д. Самоконтроль выступает как функция компенсации вероятных ошибок, нарушений в деятельности и осуществляется путем проверки субъектом своих действий, их дублирования, усиления значимости прогностических движений, углубленной оценки ожидаемого результата и использования этой оценки в механизме обратной связи для коррекции конкретных управляющих воздействий. Он представляет собой одно из звеньев замкнутого контура самоуправления или саморегуляции, функциональным назначением которого является установление степени рассогласования между заданным и контролируемым значением тех или иных параметров.

**Основная часть.** Понятие "самоконтроль" понимается по-разному, например, контроль над самим собой, наблюдения, контроля собственного труда, поведения. Самоконтроль функционирует, правда, не на всех уровнях, однако принципиальное его положение находится на самом низком уровне. На уровне предприятия это будет целый коллектив - каждый работник в сфере собственной деятельности и ближайшего окружения. Человеческий фактор является основным элементом любой системы контроля. Человек в субъективном смысле может реализовать функции контроля в разном периоде или, с точки зрения контрольной и руководящей должности, которую она занимает.

Разница между самоконтролем и контролем, в общем, возникает из ответа на вопрос, кто и по отношению к кому осуществляет контрольные действия, а также какой вид норм и стандартов преобладает в данном процессе.

Субъект сам по отношению к себе применяет контрольные действия, а их возникновение обусловлено существованием акцептируемых образцов, их величина имеет

характер личных образцов, как, например, нормы поведения, принципы, теории, представления об идеале деятельности. Среди акцептирующих образцов являются также внутреннее, так называемые требования и ожидания окружения, которые по определенным взглядам считаются важными.

Самоконтроль является в определенном смысле *морально-воспитательной категорией*, так как и категория праксеологически-дидактическая. Он основывается на анализе своего труда в следующих плоскостях:

- *нормативной* - в рамках которой нужно ответить на вопрос: соответствует ли моя работа обязательным правилам, учитывает ли указания высшей власти, или основывается на существующих образцах, которые характерны для данной работы;
- *пространственной* - или другие делают подобно, может лучше, как перенять методы "хорошей работы" в организации собственного дела?
- *временной* - существуют достижения в отношении предыдущих периодов, или используемые эксперименты, есть предпосылки для дальнейшей корректировки качества труда.

Самоконтроль является творческой деятельностью, которая позволяет познать самого себя. Его целью, как и всех видов контроля, есть прогресс и улучшение в определенной сфере деятельности. Ведь, самоконтроль, который так понимается, является первой и важной формой внутреннего контроля, вмешивается в разной степени в индивидуальную и общую жизнь предприятия.

*Функция самоконтроля* подвержена целенаправленному развитию в процессе профессионализации личности.

Реализация самоконтроля обуславливается особенностями его структуры, в которую включают эталонные и контролируемые компоненты, а также каналы прямой и обратной связи. Функция самоконтроля, а, следовательно, и надежность субъекта деятельности зависит от уровня развития, полноты использования каждого из ее элементов. Речь идет об адекватности и полноте эталона ситуации, о функционировании канала обратной связи с точки зрения своевременности представления информации и т. д. Нарушение самоконтроля возможно в связи с ухудшением психического состояния человека, которое отражается на обеспечивающих эту функцию когнитивных процессах, волевых усилиях и т. д.

Реализация самоконтроля зависит от содержательности и побудительной силы мотивов трудовой деятельности, особенно в экстремальных условиях, когда нарушение этой функции может повлечь существенное ухудшение профессиональной надежности.

Уровень самоконтроля, степень его выраженности зависят от сложности профессиональной деятельности. При осложнении деятельности, возникновении непредвиденной ситуации могут произойти либо временная блокировка этой функции, либо ее гиперактивация (повторный контроль или многократная перепроверка), что снижает надежность деятельности. Важно отметить, что ухудшение самоконтроля, снижение его активности возможно и в простых условиях работы, что объясняется недостаточной общей активацией личности, низким уровнем профессиональной ответственности, развитием состояния преждевременной психической демобилизации.

В проявлениях функции самоконтроля существенную роль играют индивидуально-психологические особенности личности. Самоконтроль подразумевает, что сама профессия должна вырабатывать внутренние правила управления, а внешние ограничения связаны с нормативным регулированием со стороны государства.

Анализ мировой практики показывает, что принципы самоконтроля в бухгалтерской профессии вырабатываются ее представителями и всегда основываются на интересах трех групп: общества, клиентов и бухгалтеров.

Профессиональные правила формировались в результате обобщения наиболее распространенных норм поведения бухгалтеров или выводились из опыта конкретных ситуаций, когда возникал конфликт интересов и ставился под угрозу престиж профессии. Так развивался этический кодекс, а правила изменялись и расширялись в соответствии с

изменяющимися обстоятельствами внешней среды. Отсюда, этические нормы в профессии бухгалтера регулируют внутренние отношения и направлены на удовлетворение нужд и интересов общества.

Такая направленность объясняется именно профессиональной деятельностью бухгалтеров которая связана с формированием информации о показателях работы различных структур, поэтому бухгалтерский учет может рассматриваться как элемент социальной этики, поскольку он воздействует на формирование конкретного морального суждения в ситуации, связанной с использованием данных бухгалтерской отчетности. Такие этические качества как честность, альтруизм, бескомпромиссность, определяются самой сущностью профессии.

Многие специалисты реагируют на контроль отрицательно. Часто поведением является недостаточное наличие информации о результатах деятельности, которая доходит до контроллера может быть сфальсифицированной или целенаправленно не предоставляется своевременно. Синдром "все в порядке" может затирать реальный вид контроля. Конфликты в организации вызывают слишком высокие нормы.

Анализ собственного дела может ограничиваться мыслями и возможными корректировками (насколько это возможно и целесообразно), а также формулировкой замечаний и выводов на будущее. Самоконтроль работников предприятия является наиболее экономичен, так как при небольших материальных затратах можно получить значительный эффект. Необходимой есть только воля, осознание цели, мотивация, определенные организационные усилия и небольшая нагрузка дополнительной работой, которая через определенный период становится нормальной составляющей организации собственного труда.

Самоконтроль является процессом саморегуляции и самосовершенствования. Среди различных способов и приемов самоконтроля можно выделить два наиболее часто используемых. Первый, который называется фотографией рабочего дня, заключается в фиксации установленных дней до последовательно выполненных операций. Итог результатов нескольких десятков таких фотографий делает возможной оценку; второй способ, который носит название "моментального наблюдения", заключается в том что ведется запись последовательно выполненных операций в коротких временных терминах. Итог результатов многих таких наблюдений, выполняемых в различных периодах (днях, недели и т.д.), позволяет оценивать и получать усовершенствованные выводы.

Осуществляя самоконтроль, нужно заботиться о возможности полного представления собранных данных. Речь идет о том, чтобы результаты представляли наш труд всесторонне и широко, охватывали длинные временные промежутки, учитывали различные направления, исключали нетипичные периоды.

Хорошо организованный контроль не выполняет возложенных на него надежд, если руководитель не придает ему стимула, не поощряет деятельность и, если сам лично или через заместителя, не проверяет, каким образом выполнены его полномочия в сфере контроля, как надзор и контроль выполняют свою задачу и в общем получаемом результате.

Внутренний контроль предоставляет данные, которые должны быть использованы руководителем также для оценки собственной деятельности. Ошибки и недостатки в работе подчиненного персонала, коллектива, отделов и даже еще больше подчиненных главному руководителю соответствующих подразделений могут возникать в связи с ошибками и недостатками труда самого руководителя. Об этом руководители редко помнят. Между тем основательный анализ результатов контроля позволяет неоднократно лучше и подробнее выявить собственные недостатки в работе, чем может это осуществлять какой-либо контроль снаружи.

Кроме того главный руководитель предприятия при осуществлении контроля должен выполнять следующие функции:

- ▶ требовать от руководителей соответствующих подразделений, которые наделены отдельными контрольными функциями, периодическую отчетность о процессе и

результатах контроля, может также требовать сигналы о пробелах и слабостях при реализации контрольных действий, которые осуществляются работниками обязанными их исполнить;

- ▶ распорядиться периодической отчетностью или выполнять надзорно-контрольные обязанности, которые выполняются отдельными подразделениями или работниками. А также проверять организацию надзора и институционального контроля, которые соответствует актуальным условиям предприятия и не требует изменений;
- ▶ реагировать на сигналы и выводы контроля - все равно как внутреннего так и внешнего, и на его основании принимать непосредственно определенные шаги, причем не должен удовлетворять только изданием рекомендаций, или требовать реализации и проверять тщательность действительных изменений проблемного состояния во время контроля;
- ▶ ввести систему сборки, обращения и контроля документов, отражающих все виды операций и хозяйственных явлений, а также определять лиц, имеющих право контроля и подписания этих документов;
- ▶ определить сферу, задачи и полномочия своих заместителей (вместе с главным бухгалтером) в сфере внутреннего контроля и следить за выполнением этих обязанностей;
- ▶ осуществлять анализ обусловленных документов к решению об их подписании.

Контрольные задания руководителей подразделений имеют двойкий характер: заключаются в надзоре за работой подчиненных им работников с точки зрения действий, выполняются внутри подразделения, и документов, предоставляемых этим подразделением; заключаются в осуществлении контроля за документами, полученными от других подразделений, с точки зрения правильности выполненных действий организационными звеньями и соответствия документирования данной позиции.

Контроль обеспечивает свою лучшую эффективность, когда распознается и оценивается как шанс контролирующей мотивации. Для того, чтобы действительно контроль мотивировал работников к лучшему, большему привлечению к труду, руководитель должен постоянно принимать во внимание и признавать следующие аксиомы: задачей каждого контроля есть влияние на положение человека; овладение контрольной ситуацией возможно лишь в условиях неподвижного индивидуального авторитета управляющего лица; достоверность положения того, кто контролирует, зависит от соответствия его индивидуального авторитета.

Самоконтроль впитывает в себя очень много возможностей в сфере улучшения качества хозяйствования это специфический способ поведения субъекта трудовых отношений, при котором он самостоятельно осуществляет надзор за собственными действиями, ведет себя в соответствии с принятыми нормами. Самоконтроль имеет следующие недостатки: человек склонен занижать социально-нормативные требования к себе по сравнению с другими; кроме того, самоконтроль плохо предсказуем, и управляем, зависит от состояния субъекта как личности. Выявление недостатков и их немедленная ликвидация - это основные его функции. Подобных преимуществ в таком широком масштабе не имеют ни одна из подсистем контроля. Внутренний характер является существенным признаком самоконтроля, но он не может его заменить.

**Заключение.** В управленческой иерархии самоконтроль должен быть на всех уровнях. Каждый руководитель, занимающийся самоконтролем в полном смысле этого слова, должен осуществлять свои действия равно как в процессе принятия решения, отыскивания эффективные варианты, так и в процесс их выполнения.

Сущность самоконтроля нельзя отождествлять с самим контрольным эффектом. Важно то, что осуществление самоконтроля заставляет работника уделять внимание постоянному повышению своей квалификации, ответственности за результаты труда на своей должности, и поэтому делает его хозяевами предприятия, учит умению экономического и технического мышления, формирует высокое чувство профессиональной этики.



### Библиография

1. Iwona Ulfik-Jaworska. Komputerowi mordercy. Tendencje konstruktywne i destruktywne u graczy komputerowych. – Lublin: Wydawnictwo KUL, 2005. – 275 s.
2. Czesław Paczuła. Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą. Difin. Warszawa, 1998. – 238 s.
3. Eufemiusz Terebucha. Zasady wewnętrznej kontroli finansowo-księgowej w przedsiębiorstwach transportowych. – Warszawa: Wydawnictwo komunikacji i łączności, 1965. – 328 s.
4. Edmund J. Saunders. Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach. Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej S.A. – 2002. – 318 s.

**STUDIU PRIVIND INFLUENȚA MODIFICĂRII STRUCTURII CAPITALULUI ASUPRA  
PERFORMANȚEI FINANCIARE A COMPANIILOR LISTATE LA BURSA DE VALORI  
BUCUREȘTI**  
**STUDY REGARDING THE INFLUENCE OF THE CHANGES IN THE CAPITAL  
STRUCTURE ON THE FINANCIAL PERFORMANCE OF THE COMPANIES LISTED  
ON THE BUCHAREST STOCK EXCHANGE**

*Nicolae BALTEȘ, dr., prof. univ., Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu, România*  
[baltes\\_n@yahoo.com](mailto:baltes_n@yahoo.com)

*DRAGOE Alexandra-Gabriela-Maria, drd., Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu, România*  
[sandra\\_19\\_2008@yahoo.com](mailto:sandra_19_2008@yahoo.com)

**Rezumat.** Prezenta lucrare evidențiază modul în care modificările produse în structura capitalurilor, influențează performanța financiară a unei companii. Prin intermediul a două studii empirice realizate asupra companiilor cotate la Bursa de Valori București, s-a demonstrat interdependența dintre solvabilitatea companiilor, exprimată prin indicatorul levier financiar și profitabilitatea acestora, exprimată prin indicatorul rata rentabilității financiare (ROE). În primul studiu realizat, s-a identificat existența unei corelații puternice și negative între levierul financiar și profitabilitatea companiilor iar în al doilea studiu s-a demonstrat că, în perioada 2009-2015, companiile cuprinse în cercetare au înregistrat o scădere semnificativă a profitului potențial, urmare a crizei economico-financiare mondiale.

**Abstract.** The paper highlights the influence of the changes in the capital structure on the financial performance of a company. The research contains two empirical studies applied on the companies listed on the Bucharest Stock Exchange. The first one demonstrates the existence of a negative correlation between the leverage and the profitability, estimated through the Return on Assets (ROE). The second case study highlights the fact that during 2009-2015, the companies recorded a significant decrease of their potential profit, as a result of the economic-financial crisis.

**Key words:** teoria Minsky, teoria Modigliani-Miller, filtrul Hodrick- Prescott, performanță financiară, levier financiar, rata rentabilității financiare, coeficient de corelație

**JEL: G01, C1.**

**Introducere.** Modigliani și Miller (1958) arată că valoarea de piață a unei companii nu este influențată de gradul ei de îndatorare, ci ea depinde de capitalizarea rezultatului brut operațional, aferentă nivelului de risc a companiei.

Alți cercetători susțin că performanța unei economii depinde în mare măsură de capacitatea debitorilor de a-și plăti datoriile (Hyman P. Minsky, 1980). În opinia acestor cercetători, pentru ca veniturile să crească, piețele financiare trebuie să genereze o cerere agregată reală în creștere. Potrivit lui Minsky, „*Fluxurile bilanțiere dintr-o unitate economică pot fi însă mai mari decât încasările anticipate de venit, ceea ce face ca unicul mod în care acestea pot fi onorate să fie prin reeșalonarea datoriilor sau chiar emiterea unor datorii noi; unitățile care își prelungesc datoriile fac finanțare speculativă, iar cele care își majorează datoria pentru a-și plăti datoriile fac finanțare Ponzi*”. O economie în care plățile se fac pe baza fluxurilor de venit este aproape imună la crize, iar una în care se folosesc în general tranzacțiile de portofoliu pentru a se obține mijloacele de plată poate să fie afectată de crize (Hyman P. Minsky, 2011).

**Metodologia de cercetare.** Cele două studii, realizate la nivelul industriei prelucrătoare din România precum și la nivelul economiei naționale românești, au evidențiat că performanța financiară a companiilor aparținând industriei prelucrătoare din România și a economiei naționale în ansamblul ei, este condiționată în mod direct de structura capitalului, respectiv ponderea deținută de capitalurile proprii și de datorii în totalul surselor de finanțare. Când se depășește un anumit prag în acumularea datoriilor, vor fi afectate dimensiunile profiturilor companiilor.

În primul studiu realizat asupra companiilor care își desfășoară activitatea în industria prelucrătoare din România, listate la Bursa de Valori București, categoriile I și II, perioada 2007-2015, s-a urmărit evidențierea performanței financiare a acestora, pe baza corelației dintre evoluția profitabilității, exprimată prin indicatorul rata rentabilității financiare (ROE) și cea a solvabilității, exprimată prin intermediul levierului financiar. În acest sens, între cei doi indicatori, s-a determinat coeficientul de corelație (r), prin formula:

$$r = \frac{\sum (x - \bar{x})(y - \bar{y})}{\sqrt{\sum (x - \bar{x})^2 \sum (y - \bar{y})^2}}$$

În care:

r = coeficientul de corelație

X = levierul financiar

Y = ROE

Cel de-al doilea studiu, realizat asupra tuturor companiilor din România, listate la Bursa de Valori București, categoriile I și II are scopul de a evidenția efectul acumulării datoriilor asupra dimensiunii profiturilor nete reale agregate, în absența crizei economico-financiare, utilizând filtrul Hodrick-Prescott. Astfel, pornind de la nivelul profiturilor înregistrate de companii, în perioada 2003-2008, prin modelul filtrului Hodrick-Prescott (*Hodrick R.J., Prescott E.C., 1999, pp.3*), s-a realizat o predicție a nivelului acestora, pentru perioada 2009-2015, pornind de la formula:

$$y_t = \tau_t + c_t$$

În care:

$y_t$  = profitul net agregat

$\tau_t$  = trendul profitului net agregat

$c_t$  = ciclicitatea

$t = 1, \dots, T$

Potrivit lui Hodrick și Prescott, componenta de creștere variază "lin" de-a lungul timpului, iar  $c_t$  sunt abateri de la  $\tau_t$ , a căror medie, pe perioade lungi de timp este aproape de zero. Pe baza acestor ipoteze, s-a determinat următorul model de programare, în scopul determinării trendului variabilei studiate, respectiv a componentelor de creștere (1997, pp.4):

$$\sum_1^T (y_t - \tau_t)^2 + \lambda \sum_2^{T-1} [(\tau_{t+1} - \tau_t) - (\tau_t - \tau_{t-1})]^2$$

Unde,

T = mărimea eșantionului

$\lambda$  = un parametru nenegativ de netezire, care pentru date anuale are adesea valoarea 100

$y = (y_1, \dots, y_T)$ , seria de date care urmează să fie netezită

$\tau_t$  = "componenta trend", iar  $c_t = y_t - \tau_t$ , este "componenta ciclică".

### Cercetare privind influența modificării structurii capitalului asupra performanței financiare a companiilor listate la Bursa de Valori București

#### Studiul nr. I. Cercetare privind evidențierea performanței financiare a companiilor, pe baza corelației dintre evoluția profitabilității, exprimată prin indicatorul rata rentabilității financiare (ROE) și cea a solvabilității, exprimată prin intermediul levierului financiar

Corelația dintre profitabilitate, exprimată prin (ROE) și solvabilitate exprimată prin levierul financiar, la companiile cuprinse în cercetare, este evidențiată în tabelul nr.1.

**Tabel nr.1. Corelația dintre profitabilitate și solvabilitatea companiilor din industria prelucrătoare, perioada 2007-2015**

An	Coeficientul de corelație (r)	Coeficientul de determinație (r <sup>2</sup> )
2007	0.056447	0.003186282
2008	-0.49258	0.242632384
2009	-0.48991	0.240013294
2010	-0.82404	0.679047427
2011	-0.99328	0.986609208
2012	-0.98517	0.97055697

An	Coeficientul de corelație (r)	Coeficientul de determinație (r <sup>2</sup> )
2013	-0.83354	0.694786722
2014	-0.65947	0.434902365
2015	-0.26786	0.071747626

*Sursa: prelucrare autori, pe baza datelor preluate din situațiile financiare anuale ale companiilor, disponibile pe site-ul [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro)*

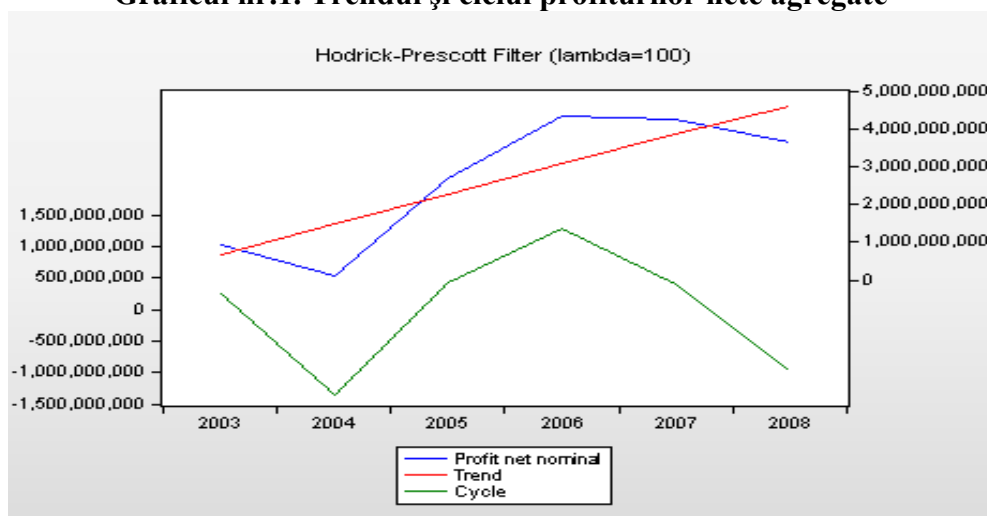
Din evoluția coeficientului de corelație (r), se constată că în anul 2007, levierul financiar influențează într-o măsură mică rata rentabilității financiare (ROE). Începând cu anul 2008, pe fondul declanșării crizei economico-financiare și până la finele perioadei cuprinse în cercetare, valoarea înregistrată de coeficientul de corelație r, indică diminuarea ratei rentabilității financiare, urmare creșterii supraîndatorării, exprimată prin intermediul levierului financiar. Din evoluția coeficientului de determinație (r<sup>2</sup>), se constată că cea mai mare influență a levierului financiar asupra ratei rentabilității financiare, s-a înregistrat în anii 2011 și 2012, perioadă în care 99% și respectiv 97% din variația ratei rentabilității financiare a fost determinată de variația levierului financiar. Începând cu anul 2013, odată cu îmbunătățirea situației economice, s-a redus și influența levierului financiar asupra ratei rentabilității financiare la companiile aparținând industriei prelucrătoare din România, listate la bursa de Valori București, categoriile I și II.

### **Studiul nr. II. Cercetare privind predicția profiturilor potențiale la companiile din România listate la Bursa de Valori București, perioada 2009-2015**

Studiul prezintă o predicție a profiturilor ce s-ar fi putut realiza în perioada 2009-2015, de societățile listate la Bursa de Valori București, în absența crizei economico-financiare, pornind de la trendul profiturilor nete agregate realizate în perioada 2003-2008.

Trendul profiturilor nete agregate în perioada 2003-2008, determinat prin filtrul Hodrick-Preccott, este prezentat în graficul nr.1.

**Graficul nr.1. Trendul și ciclul profiturilor nete agregate**



*Sursa: Prelucrare autori pe baza datelor preluate din situațiile financiare anuale ale companiilor, disponibile pe site-ul [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro)*

Din graficul nr. 1 se poate observa că trendul profitului net real, determinat prin filtrul Hodrick Prescott, în perioada 2003-2008 (dinaintea crizei), este crescător.

Ecuția autoregresivă este prezentată în tabelul nr. 2.

**Tabelul nr.2 Ecuția autoregresivă**

Dependent Variable: HPTREND01

Method: Least Squares

Date: 12/03/17 Time: 19:31

Sample (adjusted): 2004 2008

Included observations: 5 after adjustments

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	8.11E+08	5888488.	137.7010	0.0000
HPTREND01(-1)	0.988836	0.002329	424.6301	0.0000
R-squared	0.999983	Mean dependent var		3.05E+09
Adjusted R-squared	0.999978	S.D. dependent var		1.24E+09
S.E. of regression	5828885.	Akaike info criterion		34.28372
Sum squared resid	1.02E+14	Schwarz criterion		34.12750
Log likelihood	-83.70931	Hannan-Quinn criter.		33.86443
F-statistic	180310.7	Durbin-Watson stat		1.722574
Prob(F-statistic)	0.000000			

*Sursa: prelucrare autori pe baza datelor preluate din situațiile financiare anuale ale companiilor, disponibile pe site-ul [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro)*

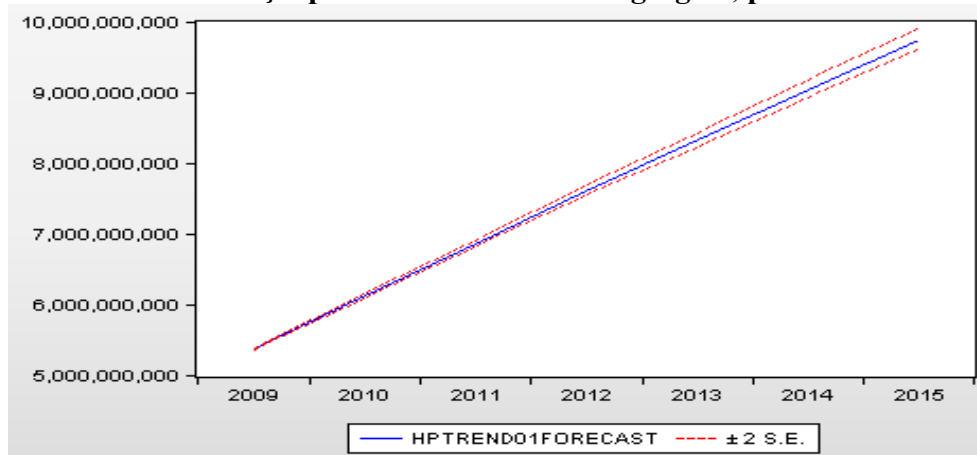
Rezultatul ecuației autoregresive este următorul:

$$\text{HPTREND01} = 810850849.318 + 0.988835928513 * \text{HPTREND01}(-1)$$

Valoarea înregistrată de coeficientul termenului AR este mai mică decât 1 (0,99), ceea ce demonstrează că ecuația autoregresivă este stabilă.

Pe baza ecuației autoregresive, s-a previzionat profitul net real agregat pentru perioada 2009-2015 (graficul nr.2).

**Graficul nr.2. Predicția profiturilor nete reale agregate, perioada 2009-2015**



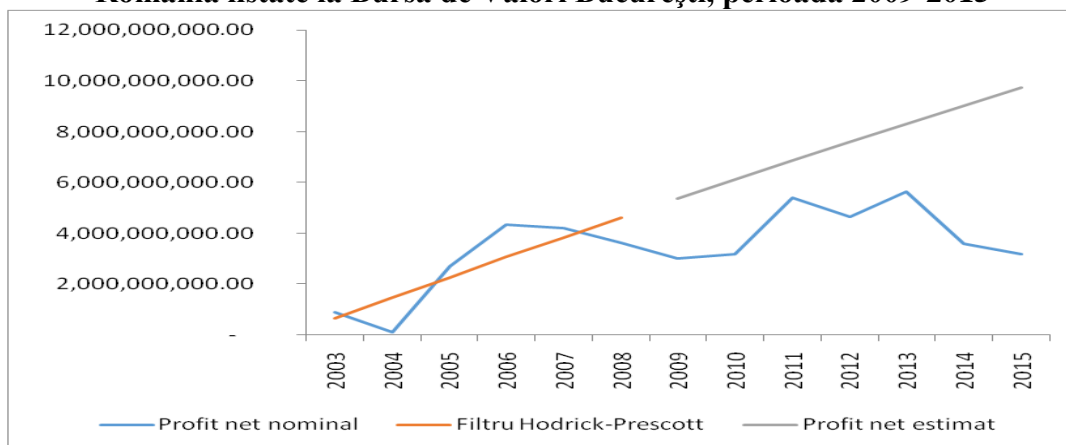
*Sursa: prelucrare autori pe baza datelor preluate din situațiile financiare anuale ale companiilor, disponibile pe site-ul [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro)*

Predicția valorilor anuale ale profitului net real agregat, în perioada 2009-2015 (realizată în graficul nr. 2), evidențiază că, în absența crizei economico-financiare, indicatorul ar fi urmat un trend ascendent și liniar.

Evoluția pierderii potențiale a profitului net real, calculată ca diferență între profitul net real estimat și profitul net nominal, perioada 2009-2015, este prezentată în graficul nr. 3.



**Graficul nr. 3. Pierderea potențială a profitului net real înregistrată de companiile din România listate la Bursa de Valori București, perioada 2009-2015**



*Sursa: prelucrare autori pe baza datelor preluate din situațiile financiare anuale ale companiilor, disponibile pe site-ul [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro)*

Din graficul nr. 3 se constată că în toată perioada 2009-2015, profitul net estimat este superior celui net nominal. Astfel, la nivelul anului 2015, profitul net estimat în absența crizei ar fi înregistrat valoarea totală de 9,7 milioane lei iar în realitate, la nivelul acestui an, profitul nominal a înregistrat doar valoarea de 3,2 milioane lei, diferența între cele două valori reprezentând pierderea potențială de profit la nivelul societăților din România listate la Bursa de Valori București, determinată de datoriile acumulate urmare apariției crizei economico-financiare globale.

**Concluzii.** Cercetările realizate, conduc la concluzia potrivit căreia, corelația dintre creșterea economică și cea a levierului financiar, se derulează în timp sub forma unei parabole, existând însă un prag, dincolo de care, creșterea datoriei, are efecte negative asupra sustenabilității profiturilor și a economiei naționale în ansamblul ei. Studiul asupra companiilor aparținând industriei prelucrătoare din România, a evidențiat existența unei corelații puternice și negative între evoluția levierului financiar și evoluția ratei rentabilității financiare, în perioada 2007-2015. Datoriile companiilor din România listate la Bursa de Valori București, din perioada premergătoare crizei, cumulate cu cele din perioada crizei economico-financiare au condus la înregistrarea unei pierderi importante a profitului potențial.

### Bibliografie

1. Garegnani Maria Lorena, UNLP "Hodrick-Prescott Filter in Practice", Hildegart Ahumada ITDT- UTDT- UNLP, 1999 <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/jemi/1999/trabajo01.pdf>
2. Hyman P. Minsky, Finance and profits: The changing nature of American Business Cycles, 1980
3. Hyman P. Minsky, "Cum stabilizăm o economie instabilă" (traducere), Editura Publică, București, 2011
4. Hyman P. Minsky, Can "it" Happen Again?: Essays on Instability and Finance, Editura M.E. Sharpe
5. Modigliani F., M.H. Miller, "The cost of capital, corporate finance and theory of investment", American Economic Review, 48, 1958
6. Hodrick Robert J., Prescott Edward C, Postwar U.S. Business Cycles: An Empirical Investigation, Journal of Money, Credit and Banking, Vol. 29, No. 1, 1997, Ohio State University Press
7. Jong Robert M., Sakarya Neslihan, Departamentul de Economie a Universității din Ohio, "The Econometrics of the Hodrick-Prescott filter", 2013, [http://econ.ohio-state.edu/seminar/papers/131007\\_Sakarya.pdf](http://econ.ohio-state.edu/seminar/papers/131007_Sakarya.pdf)
8. [www.wiley.com](http://www.wiley.com)
9. [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro)

**ОБРАЗОВАНИЕ И СЕРТИФИКАЦИЯ АУДИТОРОВ:  
ПЕРСПЕКТИВЫ РЕШЕНИЯ ПРОБЛЕМ ПРОФЕССИИ В УКРАИНЕ  
EDUCATION AND CERTIFICATION FOR AUDITORS: PROSPECTS OF PROBLEM-  
SOLVING IN PROFESSION IN UKRAINE**

*ПЕТРИК Елена, д.э.н., профессор, ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет им. Вадима Гетьмана», Украина, [auditlena@ukr.net](mailto:auditlena@ukr.net)*

*Аннотация.* В статье исследована проблема усовершенствования образования и аттестации аудиторов в Украине в контексте глобализации мировой экономики и европейского вектора развития страны. Проведен анализ основных факторов, которые влияют на развитие профессии аудитора и бухгалтера. Предложены обязательные этапы и элементы национальной системы подготовки и сертификации аудиторов, основанной на компетентностном подходе, взаимосвязи и преемственности университетского и профессионального образования, обязательной практической подготовки. Доказана необходимость пересмотра действующего законодательства по вопросам образования и сертификации аудиторов с учетом требований соответствующих Директив ЕС, Международных стандартов образования бухгалтеров и ожиданий общества.

*Annotation.* The article explores problem of improvement of auditors' education and attestation in Ukraine under the context of economy globalization and European destination of county's development. The analysis of main factors that affect the auditor's' and accountant's profession is conducted. Compulsory stages and elements of national system of auditors' preparation and certification that are based on competent approach, interdependency and continuity of academic and professional education, mandatory practical preparation are proposed. Necessity of revision of current legislation on auditors' education and certification is proved, taking with taking into account respective EU Directives, International auditing standards and society expectations.

**Ключевые слова:** аудитор, образование, сертификация, образовательные и профессиональные стандарты, компетенции, евроинтеграция.

**JEL: M 41**

**Введение.** Современные экономические реалии и связанные с ними проблемы, требования работодателей и отдельных групп стейкхолдеров, позиция профессиональных бухгалтерских и аудиторских организаций, аудиторских фирм, государственных регуляторов и общества в целом свидетельствуют о том, что назрел новый этап в развитии профессии аудитора в Украине и мире. Это подтверждает и разработанный Международной федерацией бухгалтеров стратегический план глобального развития профессии бухгалтера и аудитора на 2016-2018 года [1] и обращение внимания на то, что именно эта сфера деятельности станет надежной основой успешного и устойчивого развития отдельных предприятий, финансовых рынков и экономики в целом. Сейчас это одна из наиболее сложных и ответственных профессий в мире, поскольку бухгалтера и аудиторы несут социальную ответственность перед обществом за подготовку, предоставление достоверной информации и ее объективное подтверждение; соблюдают действующие законы, нормы и стандарты работы; решают сложные задачи для удовлетворения интересов своих непосредственных клиентов; ведут свою предпринимательскую деятельность.

Среди основных факторов влияния на профессию бухгалтеров и аудиторов в своих исследованиях МФБ называет глобализацию экономики, применение инновационных подходов, информационных и коммуникационных технологий, отставание нормотворческой деятельности от фактических вызовов и потребностей аудиторской профессии, в том числе и на международном уровне, угрозу нарушения кибербезопасности и несоблюдения конфиденциальности данных; возрастание важности решения вопросов в сфере налогообложения; необходимость борьбы с коррупцией, мошенничеством и соблюдения этических норм; контроль экологических затрат, выбросов парниковых газов; составления и

подтверждения отчетов о корпоративной ответственности, интегрированной отчетности; конкуренция работодателей за более квалифицированных, мобильных и талантливых работников (в том числе из других стран), потеря интеллектуальных ресурсов в странах с нестабильной экономикой; изменение методов, содержания и структуры образования в целом и в сфере бухгалтерского учета и аудита, в том числе; применение интерактивного он-лайн образования, электронного корпоративного обучения как гибкой и эффективной формы образования и повышения квалификации.

**Постановка проблемы.** Все это свидетельствует о необходимости подготовки нового поколения бухгалтеров и аудиторов, которое отвечало бы современным и перспективным требованиям. Однако, наблюдается разрыв в ожиданиях общества и отдельных групп пользователей отчетности от профессии аудитора и фактическими результатами их работы, значимостью для бизнеса, экономики и финансовой стабильности. Общество ожидает повышение роли аудиторов в борьбе с коррупцией, отмыванием незаконно полученных средств.

Одна из проблем такого несоответствия ожиданий кроется в не всегда качественных аудиторских услугах, недостаточной компетентности, опыте и знаниях аудиторов. Если исследовать причину такого положения, то ее устранение необходимо начинать из совершенствования подготовки, надлежащего обучения аудиторов.

**Изложение основного материала исследования.** Существующее положение образования и сертификации аудиторов в Украине в полной мере не удовлетворяет нынешние требования по формированию профессиональных знаний, опыта и компетенций специалистов по учету и аудиту, которые необходимы для качественного выполнения ими своих обязанностей в контексте новейших экономических вызовов и информационных потребностей различных групп пользователей. Нам необходима целостная система образования и сертификации аудиторов, поскольку имеют место лишь отдельные разрозненные ее составляющие без надлежащей увязки между собой, а нормативное регулирование этого вопроса требует немедленного обновления и совершенствования в соответствии с европейскими нормами и лучшими мировыми стандартами и практикой.

По нашему мнению, системный подход к решению этого вопроса должен предусматривать наличие элементов, которые будут предложены ниже.

**Совершенствование процесса получения высшего образования** по специальности 071 «Учет и налогообложение» (специализация «Учет, аудит и налогообложение»). В этом контексте уже сделан важный шаг – подготовлен к экспертному согласованию на государственном уровне Стандарт высшего образования для бакалаврской степени по указанной специальности и в стадии наработки находится Стандарт высшего образования для магистерского уровня, которые должны быть взаимосогласованными и станут обязательными для всех высших учебных заведений Украины, которые готовят кадры по специальности 071 «Учет и налогообложение». В указанном стандарте образования для бакалавриата четко определены компетентности выпускников (общие и специальные), программные результаты обучения, формы и требования к аттестации, разработана матрица соответствия компетентностей и результатов обучения; проведена увязка с требованиями Международных стандартов профессионального образования бухгалтеров (International Accounting Education Standards Board (IAESB) [2]. Как известно, согласно этим стандартам к профессиональным бухгалтерским (аудиторским) компетенциям относятся следующие: а) технические компетенции; б) профессиональные навыки (интеллектуальные, технические, функциональные, персональные, межличностные, коммуникационные, организационные навыки и навыки бизнес-менеджмента); в) профессиональные ценности, этика и отношения; г) практический опыт и д) повышение профессиональной квалификации бухгалтера. Указанное позволит обеспечить применение единого подхода к построению учебных планов, определению содержания наук и дисциплин (созданию их программ), четкому определению круга компетенций, которые должны получить выпускники и наличие которых устанавливается при их аттестации (сертификации).

**Участие профессиональных организаций бухгалтеров и аудиторов в формировании учебных планов и определении профессиональных компетенций** выпускников вузов, взаимодействие с кафедрами, факультетами, работа в совещательных органах высших учебных заведений. Активное участие в этом процессе должны принять Аудиторская палата Украины, Союз аудиторов Украины, Федерация профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины и другие организации. Таким образом, должна быть разработана карта профессиональных компетенций бухгалтеров и аудиторов. Следующим шагом должна стать профессионально-общественная аккредитация образовательных программ базового и профессионального обучения бухгалтеров и аудиторов, контроль их соблюдения. Важным является предоставление большего внимания практической подготовке выпускников бакалавриата и магистратуры.

**Образование бухгалтеров и аудиторов в Украине должно строиться с учетом норм Международных стандартов образования (МСО) [2]** и обеспечивать приобретение специалистами навыков непрерывного образования и получения базовых технических знаний, коммуникационных навыков, осуществление финансового анализа и бизнес-консультирования, соблюдения этических норм и объективного подхода, умения адаптироваться к изменениям.

Необходимо решение вузами вопроса **аккредитации отдельных дисциплин цикла подготовки бухгалтеров и аудиторов в профессиональных организациях**, имеющих профессиональные сертификационные программы (как международные так и отечественные – например, ACCA, AICPA, IFA / PFA, CPA, CIMA, CGA, IMA, CFA, ПА и другие) и выработка механизмов их зачисления претендентам, в том числе при аттестации на сертификат аудитора.

**Разработка и внедрение программ профессионального образования** (как следующий этап подготовки аудиторов после получения высшего образования) уполномоченными организациями (учебными центрами), которые соответствуют установленным критериям и прошли аккредитацию. Обязательное условие – привлечение к этому процессу высших учебных заведений и выработка механизмов вхождения в профессию претендентов, не имеющих специального университетского образования по экономике. В том числе назрел вопрос национальной сертификации профессиональных бухгалтеров и зачисления этого этапа при получении сертификата аудитора.

Актуальным является определение однозначных **требований к практическому опыту работы будущих аудиторов** (как на предприятиях (не менее 1 года), так и непременно обязательного успешного прохождения практики (стажировки) в определенных уполномоченным органом аккредитованных аудиторских фирмах сроком не менее 2 лет).

Изменения заслуживает сама **процедура сертификации аудиторов** в Украине. С принятием нового Закона Украины «Об аудиторской деятельности» необходимо разработать и утвердить новое «Положение о сертификации аудиторов». В этом качественно новом документе должен быть четко определен орган, ответственный за проведение процедуры сертификации аудиторов (не обязательно Аудиторская палата Украины), а также орган, который будет осуществлять контроль (надзор) этого процесса. Дополнительного урегулирования требуют: порядок формирования экзаменационных комиссий, выполнение функций администрирования, подготовки и утверждения экзаменационных заданий, осуществления процедуры проверки и одобрения результатов экзаменов. Этот процесс должен осуществляться на основе гибкого подхода и доверия заинтересованных сторон. Уточнение нормативного регулирования необходимо и для этапов аттестации аудиторов (тестирование теоретических знаний, квалификационный экзамен на подтверждение практического применения теоретических знаний, оценка стажировки в аккредитованной аудиторской фирме).

В новом «Положении о сертификации аудиторов» следует четко выписать компетенции претендентов на сертификат аудитора (технические компетенции, профессиональные навыки, профессиональные ценности и этика), а также порядок тестирования теоретических знаний по предметам, которые определены ст. 8 Директивы 43 ЕС (с уточнением названий предметов



согласно образовательного и профессионального стандартов на основе модульной системы проведения квалификационных экзаменов (объединение отдельных предметов в модули (группы)). Согласно Директивы 43 тестирование теоретических знаний должно охватывать следующие предметы: (a) теория и принципы общего бухгалтерского учета; (b) законодательные требования и стандарты подготовки годовых и консолидированных отчетов; (c) международные стандарты бухгалтерского учета; (d) финансовый анализ; (e) управленческий учет и учет затрат; (f) управление рисками и внутренний контроль; (g) аудиторские и профессиональные навыки; (h) законодательные требования и требования к профессиональной подготовке, относящиеся к обязательному аудиту и внешним аудиторам; (i) международные стандарты аудита; (j) профессиональная этика и независимость. Кроме того, такая проверка должна охватывать как минимум следующие предметы в той степени, в которой они относятся к аудиту: (a) законодательство о компаниях и корпоративное управление; (b) закон о несостоятельности и аналогичные процедуры; (c) налоговое законодательство; (d) гражданское и коммерческое право; (e) законодательство о социальном обеспечении и трудовое законодательство; (f) информационные технологии и компьютерные системы; (g) экономика предприятий, общая и финансовая экономика; (h) математика и статистика; (i) основные принципы управления финансами на предприятиях [3]. Опыт отдельных европейских стран (например, Польши) свидетельствует, что указанные дисциплины целесообразно объединять в четыре блоки (сессии): 1) основы бухгалтерского учета; экономика и внутренний контроль; 2) гражданское, трудовое и хозяйственное право; налоговое право – часть 1; финансы; 3) финансовый учет; налоговое право – часть 2; учет затрат и управленческий учет; 4) анализ финансовой отчетности; аудит и подтверждение достоверности информации. А также предусмотреть проведение комплексного письменного дипломного экзамена и устного собеседования с претендентом на сертификат аудитора на завершающем этапе аттестации.

Назрела необходимость *разработки профессионального стандарта «Аудитор»*, назначение которого – упорядочение квалификационных требований, распределение трудовых функций между исполнителями аудиторских услуг различных категорий (по сложности работ) на основе создания функциональной карты, возможность применения унифицированного подхода к выбору организационной структуры и формированию штата аудиторской фирмы, определение приоритетов в подготовке и повышении квалификации аудиторов; положительное влияние на систему контроля качества работы аудиторов, содействие понятности и повышению доверия к профессии аудитора. Такой профессиональный стандарт непременно будет иметь свое влияние на формирование образовательных и профессиональных программ подготовки аудиторов, программы усовершенствования профессиональных знаний, а также на процесс сертификации аудиторов.

Для упорядочения и надлежащего распределения функциональных обязанностей на уровне аудиторской фирмы и зачисления специалистов на определенные должности (ассистент (помощник) аудитора, аудитор, старший аудитор, менеджер, старший менеджер, руководитель группы аудиторов (руководитель выполнения задания), аудитор-методолог, аудитор информационных систем и компьютерных технологий, аудитор-контроллер, руководитель аудиторской фирмы или ее подразделения и другие (согласно штатному расписанию субъекта аудиторской деятельности) – по нашему мнению, в будущем профессиональном стандарте «Аудитор» в Украине следует отразить такую градацию функций исполнителей:

- 1) выполнение вспомогательных и технических работ в процессе оказания аудиторских услуг;
- 2) самостоятельное выполнение отдельных аудиторских заданий;
- 3) организация процесса реализации аудиторского задания по предоставлению уверенности или сопутствующих услуг;
- 4) осуществление процедур аудита компьютерных информационных систем, предоставление услуг по компьютеризации системы бухгалтерского учета клиентов;



5) оценка и управления рисками, аналитическая работа, коммуникации с клиентами, связи с общественностью;

6) организация системы обеспечения и контроля качества аудиторских работ на уровне субъекта аудиторской деятельности и отдельного задания, мониторинг работы аудиторов (ассистентов аудитора);

7) методологическая и методическая работа (разработка внутренних регламентов (внутрифирменных стандартов), должностных инструкций, методик выполнения отдельных видов аудиторских задач, шаблонов рабочих документов и другой внутрифирменной документации);

8) организация проведения обучения, тренингов, мастер-классов, как для работников аудиторской фирмы так и для клиентов;

9) организация работы структурного подразделения (отдела, департамента) аудиторской фирмы, руководство его работой;

10) организация и управление деятельностью аудиторской фирмы.

**Развитие системы ежегодного усовершенствования профессиональных знаний аудиторов**, стимулирования «обучение в течение всей жизни», создание «программ личностного развития аудитора» является неотъемлемой составляющей системы их образования. Обновления требуют и сами программы такого обучения (тематика, содержание и объемы), их методическое обеспечение, методика преподавания и повышение профессионального уровня самих преподавателей.

Необходимо урегулирование **подготовки и сертификации аудиторов для государственного сектора экономики** (государственных аудиторов), поскольку они не входят в компетенцию и сферу деятельности Аудиторской палаты Украины. Данный вопрос должен быть решен на законодательном уровне с дальнейшей разработкой подзаконных нормативных актов Счетной палатой Украины и Государственной аудиторской службой Украины.

Учитывая европейский вектор развития Украины требует решения вопрос **приведение национального законодательства в соответствие с европейскими нормами**, в частности к требованиям Регламента (ЕС) № 537/2014 Европейского Парламента и Совета от 16 апреля 2014 года [4] в отношении определения особых требований к обязательному аудиту субъектов общественного интереса, которые влекут за собой необходимость специальной подготовки (обучения и практического опыта) аудиторов для проведения обязательного аудита субъектов общественного интереса.

Важное и перспективное направление – начать **обучение аудиторов на украинской платформе он-лайн** массовых курсов Prometheus; использование возможностей дистанционного образования (как при подготовке к сертификации так и для процедур повышения квалификации аудиторов).

Профессии бухгалтера и аудитора не является изолированными в окружающей среде. Поэтому необходимо учитывать влияние на их дальнейшее развитие не только факторов непосредственно связанных с эволюцией и спецификой учета и аудита, а и других сфер общественного бытия. Проведенные исследования показывают, что существуют так называемые надпрофессиональные навыки и умения. Эти навыки являются универсальными и важными для специалистов самых разных отраслей, в том числе для бухгалтеров и аудиторов. Овладение ими позволяет работнику повысить эффективность профессиональной деятельности в своей области, а также дает возможность унифицировать свои знания, осуществлять межотраслевую интеграцию, сохраняя и увеличивая свои конкурентные преимущества. К таким надпрофессиональным навыкам, которые наиболее часто отмечаются работодателями, и считаются самыми важными для работников будущего, в том числе и для аудиторов, относят следующие: системное мышление (умение определять сложные системы и работать с ними); навыки межотраслевой коммуникации (понимание технологий, процессов и рыночной ситуации в различных смежных и несмежных областях), умение управлять проектами и процессами; программирование ИТ-решений, управление сложными

автоматизированными комплексами, работа с искусственным интеллектом, «большими данными», облачными технологиями; клиентоориентированность, умение работать с запросами потребителя; лингвистические способности и мультикультурность (свободное владение иностранными языками, понимание национального и культурного контекста стран-партнеров, понимание специфики работы в отраслях других стран – в частности такие навыки обеспечат возможность работы отечественных аудиторов в зарубежных странах); умение работать с коллективами, группами и отдельными людьми; работа в режиме высокой неопределенности и быстрой смены условий задач (умение быстро принимать решения, реагировать на изменение условий работы, умение распределять ресурсы и управлять своим временем); творческий подход к выполнению поставленных задач и соблюдение этических норм; бережливость в расходовании ресурсов.

**Выводы.** Практическая реализация указанных выше первоочередных задач совершенствования системы образования и сертификации аудиторов в Украине и развития профессии в целом позволит обеспечить качественную подготовку специалистов в этой сфере, а их работа будет соответствовать лучшим мировым стандартам и ожиданиям общества.

### Литература

1. Charting the future of the global profession. Leadership, Reach, Impact. 2016-2018 STRATEGIC PLAN: [Электронный ресурс] // [www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Strategy-for-2016-2018.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Strategy-for-2016-2018.pdf)
2. Handbook of International Education Pronouncements. Accounting International Education Standards Board. 2017 Edition : [Электронный ресурс] // <http://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-education-pronouncements>
3. **Директива 2006/43/ЄС** «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС, і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС» (зі змінами): [Электронный ресурс] // <http://old.minjust.gov.ua/file/49190>
4. **Регламент європейського парламенту та Ради №537/2014** від 16.04.2014 р. «Про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільнозначимих суб'єктів господарювання та який припиняє дію Рішення Комісії 2005/909/ЄС»: [Электронный ресурс] // <http://old.minjust.gov.ua/file/49191>

**CONTROLUL CALITĂȚII ÎN AUDITUL FINANCIAR:  
ASPECTE IMPORTANTE  
QUALITY CONTROL IN THE FINANCIAL AUDIT:  
IMPORTANT ISSUES**

**GRUMEZA DUMITRU, dr. conf. univ., ASEM, [grumezad@mail.ru](mailto:grumezad@mail.ru)**

***Rezumat.** Prestarea unor servicii de audit de calitate sunt importante pentru câteva motive cheie. În primul rând, se asigură că acesta oferă o anumită plusvaloare pentru public (utilizatori). Este, de asemenea, util pentru publicitatea companiilor prin informarea publicului (utilizatorilor) că societatea este angajată să respecte standardele de calitate în domeniu și ca urmarea efectuarea misiunilor de audit de calitate înaltă poate contribui la creșterea încrederii publicului în serviciile oferite companiile de audit. Și nu în cele din urmă, misiunile regulate de calitate ajută la protejarea companiei de probleme care ar putea apărea din prestarea unui serviciu de proastă calitate.*

***Abstract.** Performing quality audits are important for a few key reasons. For one, it ensures that the business is offering a value to the public. For instance, selling a high-quality product or employing high-quality customer service personnel can fuel future sales. It's also useful for advertising the business—informing the public that the company is committed to quality standards and performs these regular audits may help increase consumer confidence in the business. Finally, regular quality audits help protect the business from issues that could arise from selling a poor quality product.*

**Cuvinte cheie:** auditor, audit financiar, ISA, control al calității, responsabilitatea auditorului..

**JEL:** M 42

**Introducere.** Termenul “calitatea auditului” este utilizat frecvent în dezbaterile dintre părțile interesate, în comunicările dintre autoritățile de reglementare, normalizatori, firmele de audit și alte părți, și în cercetare și elaborarea de politici. Calitatea auditului este un subiect complex și nu există nicio definiție sau analiză aferentă care să se bucure de o recunoaștere universală.

Totuși putem spune că **calitatea auditului** înglobează elementele cheie care asigură un mediu ce maximizează probabilitatea desfășurării unor audituri de calitate, în mod consecvent.

În efectuarea unui audit al situațiilor financiare, obiectivele generale ale auditorului sunt [4, p. 11]:

A) Să obțină asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative, fie ele ca urmare a fraudei sau erorii, permițând astfel auditorului să exprime o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; și

B) Să raporteze cu privire la situațiile financiare și să comunice așa cum prevăd ISA-urile, în conformitate cu constatările auditorului.

Un **audit de calitate** are toate șansele să fi fost derulat de către o echipă a misiunii, care:

- ✚ A dat dovadă de valorile, etica și atitudinile adecvate;
- ✚ A fost suficient de în cunoștință de cauză, calificată și experimentată și a dispus de suficient timp alocat desfășurării muncii de audit;
- ✚ A aplicat un proces de audit riguros și proceduri de control al calității care s-au conformat legii, reglementărilor și standardelor aplicabile;
- ✚ A furnizat rapoarte utile și prompte; și
- ✚ A interacționat corespunzător cu părțile interesate relevante.

Responsabilitatea pentru desfășurarea unor audituri de calitate ale situațiilor financiare le revine auditorilor. Cu toate acestea, calitatea auditului este cel mai bine atinsă într-un mediu în care există sprijin din partea, și interacțiuni corespunzătoare în rândul, participanților la lanțul de furnizare a raportării financiare.

**Criterii de conformitate.** Pentru a răspunde cerinței desfășurării unui audit în conformitate cu ISA-urile, auditorii (firmele de audit) trebuie să se conformeze mai întâi standardelor de control al calității pentru companiile (firmele) de audit, precum și cerințelor etice sau altor cerințe de reglementare.

Mai precis:

- ✚ ISQC 1 *”Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”* abordează responsabilitățile unei firme în ceea ce privește sistemul său de control al calității auditurilor și;
- ✚ ISA 220 *„Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”* tratează responsabilitățile specifice ale auditorului în ceea ce privește procedurile de control al calității pentru un audit al situațiilor financiare. El tratează, de asemenea, dacă este aplicabil, responsabilitățile revizorului controlului calității misiunii.

Calitatea unui audit individual va fi influențată de:

- a) Resursele inițiale;
- b) Procesul propriu-zis;
- c) Rezultatele obținute;
- d) Interacțiunile cheie în cadrul Lanțului de furnizare a raportării financiare;
- e) Factorii contextuali.

Obiectivul firmei este de a institui și menține un sistem de control al calității care să îi ofere acesteia o asigurare rezonabilă că:

- a) Firma și personalul său se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare aplicabile; și
- b) Rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.

Conformarea la cerințele ISQC nr.1 asigură calitatea lucrărilor efectuate de auditori prin elaborarea de politici și proceduri care să impună, în cazul unor misiuni specifice, o revizuire a controlului calității misiunii care să ofere o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative utilizate de echipa misiunii și a concluziilor formulate în raport.

Firma (compania de audit) trebuie să instituie și să mențină un sistem de control al calității care să includă politici și proceduri (documentarea politicilor și procedurilor și să le comunice personalului firmei) care să adreseze fiecare dintre următoarele elemente [3 p. 6]:

- a) Responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul firmei;
- b) Cerințele etice relevante;
- c) Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice;
- d) Resursele umane;
- e) Realizarea misiunii;
- f) Monitorizare.

De asemeni conform legislației naționale [1] societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali sînt obligați să elaboreze și să respecte politica și procedurile de control al calității lucrărilor de audit în conformitate cu cerințele standardelor de audit și ale Codului etic. Politica și procedurile de control al calității lucrărilor de audit se aprobă printr-un document (ordin, dispoziție etc.) emis de conducerea societății de audit, de auditorul întreprinzător individual. Procedurile de control al calității lucrărilor de audit se efectuează în cadrul fiecărei societăți de audit și de fiecare auditor întreprinzător individual.

În contextul sistemului de control al calității aparținând firmei, echipele misiunii au responsabilitatea (obligația) de a implementa proceduri de control al calității care sunt aplicabile misiunii de audit și care furnizează firmei informații relevante care să permită funcționarea acelei părți a sistemului său de control al calității referitor la independență [5, p.3].

ISA 220 prevede anumite cerințe respectarea cărora va influența semnificativ asupra calității misiunii de audit, cum ar fi:

- a) Responsabilitățile liderilor pentru calitatea auditurilor;
- b) Cerințe etice relevante;

- c) Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit;
- d) Desemnarea echipelor misiunii;
- e) Desfășurarea misiunii;
- f) Monitorizare;
- g) Documentație.

Dacă observăm cerințele pentru calitatea serviciilor de audit atât la nivelul firmei (companiei de audit) cât și la nivelul unei misiuni de audit, revizuire sau altor servicii din categoria misiunilor conexe sunt practic identice dar cu anumite deosebiri.

### Cerințe relevante.

#### 1. La nivelul firmei (companiei de audit)

Firma trebuie să stabilească politici și proceduri (în baza cărora directorul executiv al firmei, să își asume responsabilitatea finală pentru sistemul de control al calității din cadrul firmei) menite să promoveze o cultură internă bazată pe recunoașterea ideii conform căreia, calitatea este esențială pentru realizarea misiunilor.

Promovarea unei culturi interne orientată spre calitate depinde de acțiunile și mesajele frecvente, clare și consecvente venite de la toate nivelurile de conducere din cadrul firmei, prin care să se pună accentul pe politicile și procedurile de control al calității și prin care să se solicite:

- a) realizarea activităților în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și
- b) emiterea de rapoarte adecvate în circumstanțele date.

#### 2. La nivelul misiunii

Auditorul coordonator al misiunii trebuie să își asume responsabilitatea pentru calitatea generală a fiecărei misiuni de audit pentru care acesta este desemnat.

În asumarea responsabilității pentru calitatea generală a fiecărei misiuni de audit, acțiunile partenerului de misiune și mesajele adecvate către ceilalți membri ai echipei misiunii subliniază:

- a) Importanța pentru calitatea auditului a:
  - i. Desfășurării activității în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile;
  - ii. Conformității cu politicile și procedurile firmei de control al calității, după caz;
  - iii. Emiterii de rapoarte ale auditorului care sunt adecvate circumstanțelor; și
  - iv. Abilității echipei misiunii de a indica elementele de îngrijorare fără teama de represalii; și
- b) Faptul că în desfășurarea misiunilor de audit calitatea este esențială.

**Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri** concepute pentru a îi oferi o asigurare rezonabilă că firma și personalul acesteia respectă cerințele relevante de etică.

Codul Etic IFAC stabilește principiile fundamentale ale eticii profesionale, care includ:

- Integritatea;
- Obiectivitatea;
- Competența profesională și atenția cuvenită;
- Confidențialitatea; și
- Comportamentul profesional.

Pe lângă principiile enumerate Codul etic (secțiunea A) prezintă o abordare importantă a independenței. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri menite să îi ofere o asigurare rezonabilă că firma, personalul acesteia și, acolo unde este cazul, alte persoane aflate sub incidența cerințelor privind independența (inclusiv personalul unei firme din rețea) își mențin independența în cazurile prevăzute de cerințele relevante de etică. Astfel de politici și proceduri trebuie să permită firmei:

- ✓ Să comunice cerințele de independență personalului său și, acolo unde este cazul, altor persoane care intră sub incidența acestora ; și
- ✓ Să identifice și să evalueze circumstanțele și relațiile care creează amenințări la adresa independenței și să adopte măsurile necesare pentru eliminarea acestor amenințări.
- ✓ Politicile și procedurile trebuie să prevadă obligativitatea ca:
  - (a) Personalul să înștiințeze prompt firma cu privire la încălcarea lor, dacă află despre o astfel

**Responsa-  
bilitățile  
liderilor  
pentru  
calitate**

**Cerințe  
etice  
relevante**



de situație;

(b) Firma să comunice imediat aceste încălcări ale politicilor și procedurilor partenerului de misiune, care, împreună cu firma, trebuie să rezolve situația;

(c) Partenerul de misiune să comunice prompt firmei, dacă este necesar, măsurile adoptate pentru rezolvarea situației pentru ca firma să stabilească dacă sunt necesare măsuri suplimentare.

Cel puțin o dată pe an, firma trebuie să obțină o confirmare scrisă a conformității cu politicile și procedurile legate de independență din partea tuturor membrilor personalului firmei cărora li se solicită să fie independenți de către cerințele relevante de etică.

**La nivelul misiunii** auditorul coordonator de misiune trebuie să rămână alert, efectuând proceduri precum observarea sau interviuarea, după caz, pentru probe de neconformitate ale membrilor și echipei misiunii cu cerințele etice relevante.

De asemeni auditorul coordonator poate identifica o amenințare la adresa independenței aferente misiunii de audit pe care măsurile de protecție nu au putut să o elimine sau să o reducă la un nivel acceptabil. În acest caz, acesta raportează către persoana (persoanele) relevantă(e) din cadrul firmei pentru a determina măsurile adecvate, care pot include eliminarea activității sau interesului care generează acea amenințare, sau retragerea din misiunea de audit, atunci când retragerea este permisă de legea sau reglementările aplicabile.

**Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri** pentru acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice, concepute pentru a oferi firmei o asigurare rezonabilă că va accepta sau va continua doar relațiile sau misiunile în care firma:

- ✚ Este competentă să efectueze misiunea și deține capacitatea, timpul și resursele necesare în acest scop (cunoștințe, experiențe în domenii, competențe, etc.);

- ✚ Se poate conforma cerințelor relevante de etică, și

- ✚ A avut în vedere integritatea clientului (reputația profesională a principalilor proprietari ai clientului, a conducerii cheie, și a persoanelor însărcinate cu guvernarea clientului) și nu deține informații care să o conducă la concluzia că clientului îi lipsește integritatea.

**Auditorul coordonator al misiunii** trebuie să fie convins că au fost respectate procedurile adecvate cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit și trebuie să determine dacă concluziile la care s-a ajuns în această privință sunt adecvate.

**Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri** menite să îi ofere asigurarea rezonabilă că deține suficient personal, care să dețină capacitatea, competențele și angajamentul de a respecta principiile etice necesare pentru:

- ✚ A efectua misiunea în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și

- ✚ A îi permite firmei sau partenerilor de misiune să emită rapoarte adecvate în circumstanțele date.

Auditorul coordonator de misiune trebuie să fie convins că echipa misiunii și orice experți ai auditorului care nu fac parte din echipa misiunii, dețin competența și capacitatea colectivă de a:

- ✚ Efectua misiunea de audit în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și

- ✚ Permite emiterea unui raport al auditorului, care să fie adecvat circumstanțelor.

**Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri** menite să îi ofere o asigurare rezonabilă că misiunile sunt efectuate în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile și că firma sau partenerul de misiune emit rapoarte adecvate în circumstanțele date. Astfel de politici și proceduri trebuie să includă:

- ✚ Aspecte relevante pentru promovarea consecvenței în calitatea efectuării misiunilor;

- ✚ Responsabilități de supervizare (urmărirea gradului de realizare a misiunii, evaluarea capacităților și competenței membrilor individuali);

- ✚ Responsabilități de revizuire (examinarea conformității cu standardele profesionale, concluziile rezultate au fost documentate și implementate, etc.).

**Auditorul coordonator trebuie să își asume responsabilitatea** pentru:

- ✚ Coordonarea, supervizarea și desfășurarea misiunii de audit; revizuire (din partea coordonatorului misiunii), consultare (în legătură cu aspectele dificile);

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice

Resurse umane (Desemnarea echipelor misiunii)

Realizarea (desfășurarea) misiunii

- ✚ Revizuirea controlului calității misiunii pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților de interes public și celor cotate (discutarea aspectelor semnificative, etc.)
- Firma trebuie să instituie un proces de monitorizare** conceput pentru a-i oferi o asigurare rezonabilă că politicile și procedurile legate de sistemul de control al calității sunt relevante, adecvate și funcționează eficient. Acest proces trebuie:
- ✚ Să includă o considerare și o evaluare permanentă a sistemului de control al calității firmei, incluzând cel puțin o inspecție periodică a unei misiuni pentru fiecare auditor al misiunii;
- ✚ Să dispună ca responsabilitatea pentru procesul de monitorizare să fie desemnată unei persoane cu experiență și autoritate corespunzătoare din firmă; și
- ✚ Să dispună ca persoanele care efectuează misiunea sau care efectuează revizuirea controlului calității misiunii să nu fie implicate în inspectarea misiunilor.
- Auditorul coordonator de misiune** trebuie să ia în considerare rezultatele procesului de monitorizare al firmei, așa cum sunt ele probate în cele mai recente informații vehiculate de firmă și, dacă este cazul, de alte firme din cadrul unei rețele și măsura în care deficiențele observate în cadrul acelor informații pot afecta misiunea de audit.
- Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri** concepute pentru:
- ✚ ca echipele misiunii să finalizeze întocmirea dosarelor finale ale misiunii în timp util ulterior finalizării rapoartelor misiunii;
- ✚ menținerea confidențialității, păstrării în siguranță, accesibilității, integrității și reconstituirii documentației misiunii;
- ✚ păstrarea documentației misiunii pentru o perioadă suficientă de timp în vederea satisfacerii nevoilor firmei, în conformitate cu cerințele legale sau de reglementare.
- Auditorul trebuie să includă** în documentația de audit: [6, p. 8-11, și A6]
- ✚ Problemele identificate în ceea ce privește conformitatea cu cerințele etice relevante, probleme constatate în urma aplicării procedurilor de audit și modul în care acestea au fost rezolvate;
- ✚ Concluziile referitoare la respectarea cerințelor de independență care se aplică misiunii de audit și orice discuții relevante cu firma care sprijină aceste concluzii;
- ✚ Concluziile la care s-a ajuns cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit;
- ✚ Natura și domeniul de aplicare, precum și concluziile consultărilor întreprinse pe parcursul misiunii de audit.

Monito-  
rizare

Documen-  
tația

### 3. Aspecte problematice legat de controlul calității.

În plus față de natura fundamentată pe raționamente a situațiilor financiare există un număr de factori care fac problematică descrierea și evaluarea calității auditului, inclusiv a următoarelor:

1. *Existența sau lipsa denaturărilor semnificative în cadrul situațiilor financiare auditate furnizează doar o perspectivă parțială asupra calității auditului.*

Adică existența unei denaturări semnificative nedetectate în situațiile financiare auditate se poate să nu indice neapărat o calitate slabă a auditului, căci auditurile sunt menite să obțină o asigurare rezonabilă, nu absolută, a faptului că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative. Diferența dintre o asigurare absolută și una rezonabilă este relevantă în special când denaturările rezultă din fraude care au fost tănuite prin falsificare, coluziune și declarații eronate în mod intenționat.

2. *Auditurile variază și ceea ce sunt considerate drept probe de audit suficiente și adecvate pentru a sprijini o opinie de audit sunt, într-o anumită măsură, fundamentate de un raționament.*

Nu există două entități care să fie exact la fel, prin urmare munca de audit și raționamentele prevăzute vor varia în mod obligatoriu. Ceea ce sunt considerate drept “probe de audit suficiente și adecvate” țin așadar, într-o anumită măsură, de raționament profesional, reflectând dimensiunea, natura și complexitatea entității, a sectorului de activitate și cadrului de reglementare asociat în care aceasta operează, precum și evaluarea de către auditor a riscurilor ca situațiile financiare întocmite de conducere să fie denaturate semnificativ.

3. *Perspectivile asupra calității auditului variază în rândul părților interesate.*

Perspectivile asupra calității auditului variază în rândul părților interesate. Acest lucru, în el însuși, nu este surprinzător deoarece nivelul implicării lor directe în, și accesul la informații relevante pentru, un audit variază foarte mult; și valoarea care este acordată unui audit variază în rândul diferitelor părți interesate.

De exemplu unii utilizatori ai situațiilor financiare pot considera calitatea auditului drept maximizarea volumului probelor de audit obținute și a chestionării conducerii. Examinarea calității auditului exclusiv din această perspectivă ar sugera că ar fi mai ridicată calitatea unui audit cu cât sunt alocate mai multe resurse pentru audit (atât în termeni cantitativi, cât și calitativi). Pe când conducerea, de exemplu, poate avea un interes în a se asigura că sunt limitate costurile auditului, că auditul este finalizat cât mai repede posibil și că întreruperea operațiunilor permanente ale entității este minimizată.

Analizând calitatea auditului din această perspectivă, conducerea poate sugera că resursele alocate unui audit ar trebui minimizate.

Echilibrarea acestor opinii diferite sugerează că un audit de calitate presupune un audit eficient care să fie efectuat eficace, în timp util și contra unui onorariu rezonabil.

#### 4. *Există o transparență limitată cu privire la munca efectuată și rezultatele auditului.*

Multe servicii sunt relativ transparente pentru cei în vederea cărora sunt furnizate și utilizatorii pot evalua direct calitatea acestora. Totuși, multe părți interesate, inclusiv părțile interesate ale companiilor cotate, sau finanțatorii oricăror companii, nu au de obicei cunoștințe detaliate referitoare la munca efectuată în cadrul auditului și la aspectele care au fost identificate și abordate. Prin urmare, utilizatorii rapoartelor financiare, care sunt externi față de entitatea în curs de auditare, de cele mai multe ori nu pot evalua direct calitatea auditului.

Informațiile despre munca și aspectele identificate de auditor ar putea fi furnizate în raportul de audit. Totuși, multe rapoarte de audit sunt standardizate și cu excepția circumstanțelor relativ neobișnuite în care opinia auditorului este modificată, nu sunt de regulă furnizate informații despre munca și aspectele identificate de auditor.

Utilizatorii au chestionat IAASB (*Consiliul pentru Standarde de Audit și Asigurări* din cadrul Federației Internaționale a Contabililor) cu privire la măsura în care ar trebui furnizate mai multe informații în rapoartele auditorilor și IAASB a răspuns propunând modificări în structura, formularea și conținutul raportului de audit incluzând, pentru auditurile companiilor cotate, includerea Aspectelor Cheie de Audit. IAASB speră că modificările raportului auditorului și mai ales includerea Aspectelor Cheie de Audit vor furniza informații utile utilizatorilor situațiilor financiare, care îi vor ajuta să înțeleagă mai bine acele aspecte care, conform raționamentului profesional al auditorului, sunt de importanță majoră pentru audit.

**Concluzii.** În concluzie, auditul este așadar o disciplină care se bazează pe persoane competente care își utilizează experiența și aplică principiile integrității, obiectivității și scepticismul profesional pentru a le permite să efectueze raționamente adecvate, sprijinite pe faptele și circumstanțele misiunii. De asemeni calități precum perseverența și robustețea sunt, de asemenea, importante pentru a garanta că modificările necesare ale situațiilor financiare sunt operate sau, când aceste modificări nu sunt operate, pentru a garanta că raportul auditorului este prezentat în consecință, drept cu rezerve.

Prin urmare putem să amintim și unele recomandări cu privire la îmbunătățirea nivelului calității auditului:

- ✚ Sunt în vigoare acorduri de guvernare care instituie un management adecvat și care își propun să garanteze independența firmei;
- ✚ Sunt promovate caracteristicile personale necesare prin evaluare și sisteme de recompensă care sprijină calitatea auditului;
- ✚ Considerentele de natură financiară nu atrag acțiuni și decizii care afectează calitatea auditului;
- ✚ Firma subliniază importanța asigurării unor oportunități de dezvoltare profesională continuă a auditorilor și angajaților și accesul la suport tehnic de înaltă calitate;
- ✚ Promovarea unei culturi bazată pe consultări în situațiile dificile;

- ✚ Implementarea sisteme robuste de luare a deciziilor cu privire la acceptarea clienților și continuarea relațiilor cu aceștia.

### Bibliografie

1. Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007. În Monitorul Oficial Nr. 117-126, din 10.08.2007;
2. ISQC 1 "Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe", Standardele Internaționale de Audit, Ordinul ministrului finanțelor nr. 64 din 14 iunie 2012. În Monitorul Oficial Ediție specială, din 24.08.2012;
3. ISA 200 "Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit", Standardele Internaționale de Audit, Ordinul ministrului finanțelor nr. 64 din 14 iunie 2012. În Monitorul Oficial Ediție specială, din 24.08.2012;
4. ISA 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, Standardele Internaționale de Audit, Ordinul ministrului finanțelor nr. 64 din 14 iunie 2012. În Monitorul Oficial Ediție specială, din 24.08.2012;
5. ISA 230 "Documentația de audit" ", Standardele Internaționale de Audit, Ordinul ministrului finanțelor nr. 64 din 14 iunie 2012. În Monitorul Oficial Ediție specială, din 24.08.2012;
6. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin ordinul Ministrului finanțelor nr. 118 din 06 august 2013/ Monitorul oficial nr. 177-181 din data de 16 august 2013;
7. IFAC și IFRS, Reglementări internaționale de audit, asigurare și etică, Editura Irecson, București, 2009;
8. Arens, A.A., Loebbecke, J.K., Lemon, W.M. and Spletstoesser, I.B. (2002), Auditing and Other Assurance Services, 9th ed., Prentice-Hall, Toronto ISBN 9975-61-290-3;
9. Pereș C., Proceduri de control și audit, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2013 ISBN 978-973-757-864-8;
10. Whittington R., Pany K., Principles of auditing and other assurance services (with ACL CD), 2007.

**IDENTIFICAREA RISCURILOR DE DENATURARE SEMNIFICATIVĂ  
ÎN PROCESUL DE ÎNȚELEGERE ȘI TESTARE A CONTROLULUI INTERN  
IDENTIFICATION RISKS OF MATERIAL MISSTATEMENT IN THE PROCESS OF  
UNDERSTANDING AND INTERNAL CONTROL TEST**

*IACHIMOVSKI Anatolie, dr., conf. univ., ASEM, [aiachimovschi@mail.ru](mailto:aiachimovschi@mail.ru)*

*MIRON Oxana, dr., conf. univ., U.S., B.P. HAȘDEU”, [oxana1677@mail.ru](mailto:oxana1677@mail.ru)*

**Rezumat.** Scopul acestui studiu este de a identifica și de a specifica cerințele standardelor profesionale la înțelegerea și testarea controlului intern în procesul de exercitare a lucrărilor misiunii de audit a situațiilor financiare. Studiul de față își propune să dezvăluie elementele de bază ale controlului intern în conformitate cu standardele internaționale de audit pentru a scoate în evidență riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare.

**Abstract.** The aim of this study is to identify and specify the requirements of professional standards in understanding and testing internal control in the exercise of their mission work of audit of financial statements. The study aims to reveal the basic elements of internal control in accordance with international auditing standards to highlight the risks of material misstatement of the financial statements.

**Cuvinte-cheie:** auditor, control intern, sistem informațional, riscuri, denaturare semnificativă, situații financiare, standarde internaționale de audit.

**JEL:** M 41

**Introducere.** Din perspectiva auditorului, controlul intern se consideră eficient atunci când păstrează integritatea informațiilor și securitatea datelor pe care sistemul contabil le procesează prin prisma cerințelor standardelor de raportare financiară. Înțelegerea și testarea controlului intern va conferi auditorului financiar încrederea asupra datelor ce urmează a fi auditate. Scopul cercetării temei în cauză este de a identifica riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare în baza cunoștințelor obținute în procesul de înțelegere și testare a componentelor de bază ale controlului intern.

**Rezultate și discuții.** Riscul de audit reprezintă riscul ca auditorul să exprime o opinie neadecvată de audit atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ. Acest risc auditorul îl atribuie unei opinii de audit neadecvate, atunci când situațiile financiare conțin informații eronate semnificativ. Controlul intern constituie procesul conceput, implementat și menținut de către persoanele însărcinate cu guvernarea, conducere și alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile.

Înțelegerea controlului intern de către auditor poate genera îndoieli cu privire la capacitatea de auditare a situațiilor financiare. De aceea, studiul control intern al entității reprezintă un aspect deosebit de important pentru derularea optimă a lucrărilor misiunii de audit.

ISA 315 „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său” prevede examinarea următoarelor componente ale controlului intern [1, pct.14-24]:

- mediul de control;
- activități de control;
- sistemul informațional;
- procesul de evaluare a riscurilor;
- monitorizarea controalelor.



Tabelul 1. Structura controlului intern

Componentele controlului intern	Elemente specifice controlului intern
Mediul de control	Stilul de conducere
	Structura organizațională
	Separarea sarcinilor și responsabilităților de serviciu
	Politici de angajare, remunerare și promovare
	Politici contabile și de raportare
Procesul de evaluare a riscurilor	Modul de identificare a riscurilor
	Riscuri de raportare financiară
	Personal nou angajat
	Prevederi contabile noi
Sistemul informațional înglobează metode	Componente fizice / hardware
	Programe informatice / software
	Resurse umane
	Proceduri de sistematizare a informației
	Fișiere de date
Activități de control	Inventarierea
	Verificarea rapoartelor gestionarilor
	Separarea sarcinilor de autorizare, înregistrare și custodie
	Limitarea accesului la programele informatice, fișiere de date și active
Monitorizarea controalelor	Revizuirea reconcilierilor
	Evaluarea conformității cu termenii contractuali
	Supravegherea politicilor de conduită

*Sursa: elaborat de autor în baza prevederilor ISA 315, Anexa 1 [1, pct. A69-A104]*

**Mediu de control** include funcțiile de guvernare și conducere, precum și atitudinile, conștientizarea și acțiunile persoanelor însărcinate cu guvernarea și conducerea entității cu privire la controlul intern al entității și la importanța acestuia pentru entitate.

Cunoștințele despre mediul de control sunt necesare auditorului pentru a determina nivelul de încredere față de controlul intern. Pentru acumularea cunoștințelor cu privire la mediul de control intern auditorul examinează:

- a) stilul de conducere;
- b) structura organizațională;
- c) separarea sarcinilor și responsabilităților de serviciu;
- d) politicile de remunerare și promovare;
- e) politicile contabile și de raportare.

Stilul de conducere determină activitățile instituite de management pentru asigurarea unui control intern corespunzător. De regulă, sunt investigate următoarele activități din cadrul unei entități: circulația documentelor interne, modul de verificare și aprobare a acestora; controlul acurateții aritmetice a înregistrărilor din documentele primare, rapoartele gestionarilor, jurnalele și registrele evidenței analitice și sintetice; revizuirea aplicațiilor și a sistemelor informaționale computerizate; verificarea cărții mari și a bilanțelor contabile; analiza valorilor previzionate cu cele efectiv realizate; compararea și revizuirea datelor interne cu surse de informație externe.

Aspectele nominalizate sunt utilizate la evaluarea riscului inerent și de control intern. Pentru ca mai apoi aceste rezultate să permită auditorului de a identifica informații eronate sau care influențează în mod semnificativ situațiile financiare. În acest scop este necesară efectuarea unei analize a elementelor mediului de control intern.

**Tabelul 2. Evaluarea siguranței mediului de control intern**

Elemente de control intern	Aprecierea mediului de control intern		
	scăzut	mediu	ridicat
<i>I. Stilul de conducere</i>	<i>scăzut</i>	<i>mediu</i>	<i>ridicat</i>
Separarea împuternicirilor și responsabilităților persoanelor din conducere	o persoană conduce	parțial separate	sunt clar definite
<i>II. Structura organizațională</i>	<i>scăzut</i>	<i>mediu</i>	<i>ridicat</i>
Structura organizațională corespunde mărimii și caracterului de activitate al entității	nu corespunde	parțial corespunde	este rezonabilă
<i>III. Separarea sarcinilor și responsabilităților de serviciu</i>	<i>scăzut</i>	<i>mediu</i>	<i>ridicat</i>
Existența regulamentului intern cu privire la sarcini și responsabilități	lipsește	parțial	există
<i>IV. Politici de angajare, remunerare și promovare</i>	<i>scăzut</i>	<i>mediu</i>	<i>ridicat</i>
Proceduri de recrutare și selectare a personalului	lipsește	câteva	există
<i>V. Politici contabile și de raportare</i>	<i>scăzut</i>	<i>mediu</i>	<i>ridicat</i>
Politicile contabile	lipsește	nu au fost actualizate	există și sunt adecvate
Evaluarea generală a nivelului siguranței mediului de control intern	scăzut	mediu	ridicat

*Sursa: elaborat de autor în baza formularului-model IV.1-AF [4, pct. 6]*

La această etapă se va observa dacă în cadrul entității au fost luate măsuri organizatorice pentru a asigura gestiunea eficientă a patrimoniului și înregistrarea corectă în contabilitate a elementelor patrimoniale și a operațiunilor economico-financiare, dacă sarcinile de serviciu sunt delimitate corect pe compartimente și angajați astfel încât fiecare persoană să fie responsabilă de atribuțiile sale de serviciu. De asemenea, se atrage atenția la rigurozitatea cu care responsabilitățile sunt stabilite pentru fiecare angajat pentru a se stabili dacă există o conștientizare pentru ducerea la îndeplinire a sarcinilor stabilite la locul de muncă.

**Procesul de evaluare a riscurilor** include modul în care conducerea identifică riscurile afacerii relevante pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil al entității, estimează pragul lor de semnificație, evaluează probabilitatea apariției acestora și decide cu privire la acțiunile pentru a le răspunde și gestiona și rezultatele acestor acțiuni.

Riscurile de raportare financiară credibilă includ evenimente, tranzacții și circumstanțe interne sau externe care pot avea loc și care pot afecta în mod negativ capacitatea unei entități de a iniția, înregistra, procesa și raporta datele financiare consecvent cu afirmațiile conducerii în situațiile financiare.

Evenimente, tranzacții și circumstanțe care pot genera riscuri de raportare financiară:

- ⊕ prevederi contabile noi;
- ⊕ angajarea personalului nou;
- ⊕ sisteme informaționale noi sau actualizate;
- ⊕ extinderea semnificativă a operațiunilor;
- ⊕ încorporarea noilor tehnologii în procesele de producție;
- ⊕ demararea activității, încheierea de tranzacții în care entitatea are experiență redusă.

De regulă, un proces eficient de evaluare diminuează aceste riscuri. Se consideră un proces eficient, de exemplu, dacă persoanele implicate în acest proces înțeleg tranzacțiile de afaceri ale entității și sunt experimentați în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, respectiv a riscului de fraudă. Deoarece acest proces exprimă modul în care conducerea determină riscurile care urmează a fi gestionate, evaluarea lor reprezintă o chestiune de raționament profesional. În documentația de lucru a auditorului se consideră necesar să se descrie controalele ierarhice și reciproce dintre angajați, modul de asigurare a independenței și autorității persoanelor ce exercită controlul intern.

În cazul entităților mici este puțin probabil ca procesul respectiv să fie conceput și funcțional. De obicei, prin implicarea personală directă a persoanei de conducere se identifică riscurile menționate. Este important de a înțelege dacă: operațiunile sunt înregistrate corect în contabilitate, tranzacțiile economice sunt autorizate de către conducere; accesul la documente și la baza de date computerizată este permis cu acordul conducerii; politicile contabile corespund specificului de activitate al entității; sistemul informatic contabil funcționează corespunzător.

Riscurile de denaturare semnificativă sunt riscurile investigate de auditor pentru a depista denaturările semnificative din situațiile financiare. Standardele profesionale prevăd luarea în considerare a riscurilor de denaturare semnificativă la determinarea naturii, plasării în timp, și amplitudinii procedurilor de audit.

Condiții și evenimente care pot indica existența riscurilor de denaturare semnificativă:

- ~ operațiuni care sunt supuse unei reglementări complexe;
- ~ constrângeri cu privire la disponibilitatea de capital și credit;
- ~ modificări ale sectorului în care activează entitatea;
- ~ modificări ale lanțului de furnizare, dezvoltarea sau oferirea de noi produse sau servicii;
- ~ modificări ale entității, reorganizări sau alte evenimente neobișnuite;
- ~ tranzacții semnificative cu părțile afiliate;
- ~ lipsa personalului cu experiență în contabilitate și raportare financiară;
- ~ instalarea de noi sisteme informatice aferente raportării financiare;
- ~ interogări cu privire la operațiunile sau rezultatele financiare ale entității efectuate de către organismele de reglementare sau guvernamentale;
- ~ erori și ajustări semnificative la sfârșitul perioadei;
- ~ litigii pe rol și datorii contingente, garanții comerciale, garanții financiare.

În atenția auditorului sunt următoarele tipuri de riscuri: denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor.

**Tabelul 3. Identificarea riscuri de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare**

<b>Componentele controlului intern</b>	<b>Deficiențe ale controlului intern</b>	<b>Riscuri de denaturare semnificativă</b>
Sistemul informațional	Contabilitatea nu utilizează în mod extensiv tehnologia informației	Automatizarea sistemului permite ținerea evidenței analitice după mai multe criterii, există riscul să fie prezentată informație incompletă în anexele la situațiile financiare
Activitățile de control	Nu se efectuează inventarierea numerarului, verificarea registrului de casă, controlul repartizării sarcinilor între vânzător, casier și contabil	Numerar lipsă dar care este indicat în situațiile financiare, încasări fără a fi înregistrate în contabilitate și ca urmare denaturează indicatorii de venituri și încasări din situațiile financiare
Procesul de evaluare a riscurilor	Prevederi contabile noi, aplicarea noului plan de conturi contabile, metodologia de tranziție la noile SNC	Întocmirea greșită a noilor formulare de raportare financiară, erori la aplicarea noilor conturi contabile, gruparea incorectă a soldurilor și rulajelor
Monitorizarea controlului intern	Conducerea entității nu monitorizează cazurile de plângere a clienților	Riscul apariției unor litigii pentru care nu se calculează provizioane

*Sursa: elaborat de autor*

Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare sunt riscurile care sunt legate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare luate ca întreg. Riscurile de această natură nu sunt neapărat riscuri care pot fi identificate cu afirmații specifice pentru clasa de tranzacții, soldul contului sau nivel de prezentare. Aceste riscuri pot deriva dintr-un mediu de control deficient, precum și din deficiențele celorlalte componente ale controlului intern.

Activitățile de monitorizare ale conducerii pot include utilizarea de informații din comunicările de la părțile externe precum plângeri ale clienților și comentarii ale organului de reglementare care pot indica probleme sau pot evidenția domenii care necesită îmbunătățiri.

Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor sunt riscurile care sunt corelate cu denaturarea semnificativă pentru clasele de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări.

**Tabelul 4. Categoriile și forme de afirmații la întocmirea situațiilor financiare**

<b>Categorii</b>	<b>Forme</b>	<b>Conținut</b>
Afirmații cu privire la clasele de tranzacții și evenimente	Apariția	Tranzacțiile și evenimentele care au fost înregistrate au avut loc
	Exhaustivitate	Toate tranzacțiile și evenimentele care ar fi trebuit să fie înregistrate au fost înregistrate
	Exactitate	Valorile și alte date cu privire la tranzacțiile și evenimentele înregistrate au fost înregistrate corespunzător
	Data de închidere	Tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în perioada contabilă corectă
	Clasificare	Tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în conturile adecvate
Afirmații despre soldurile conturilor la sfârșitul perioadei	Existența	Există active, datorii și participații la capitalul propriu
	Drepturi și obligații	Entitatea deține sau controlează drepturile la active, iar datoriile reprezintă obligațiile entității
	Exhaustivitatea	Toate activele, datoriile și participațiile la capitalul propriu care ar fi trebuit înregistrate au fost înregistrate
	Evaluare și alocare	Activele, datoriile și participațiile la capitalul propriu sunt incluse în situațiile financiare la valorile corespunzătoare și orice ajustări de evaluare sau alocare ce rezultă din acestea sunt înregistrate corespunzător
Afirmații privind descrierea și prezentarea	Apariția și drepturi și obligații	Evenimentele, tranzacțiile și alte aspecte prezentate au avut loc și sunt caracteristice entității
	Exhaustivitatea	Toate prezentările care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse
	Clasificarea și gradul de înțelegere	Informațiile financiare sunt descrise și ilustrate corespunzător, iar prezentările sunt exprimate clar
	Exactitate și evaluare	Informațiile financiare și alte informații sunt prezentate corespunzător și la valorile adecvate

*Sursa: elaborat de autor*

Declarând că situațiile financiare sunt în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil, conducerea implicit sau explicit face afirmații cu privire la recunoașterea, măsurarea, descrierea și prezentarea diferitelor elemente din situațiile financiare și prezentări aferente. Astfel, riscurile date mai degrabă reprezintă circumstanțe care pot spori denaturarea semnificativă la nivelul afirmațiilor, de exemplu, prin eludarea de către conducere a controlului intern.

**Sistemul informațional** implică infrastructura (componentele fizice și hardware), software, resurse umane, proceduri și fișiere de date. Numeroase sisteme informaționale utilizează în mod extensiv tehnologia informației. Sistemul informațional ajută auditorul să înțeleagă raportarea financiară a entității.

Calitatea tehnologiilor informaționale este determinată de gestionarea riscurilor care se referă la procesarea datelor și prelucrarea lor prin intermediul sistemului informațional computerizat. Practica a demonstrat incidențe grave într-un mediu informatizat, precum fraude, alterarea datelor sau aplicațiilor, pierderea definitivă a datelor dintr-un sistem. Acestea pot apărea acolo unde amploarea riscurilor ia o altă dimensiune.

Un sistem informațional îi permite entității să efectueze calcule complexe pentru procesarea unui volum mari de tranzacții sau date. Oferă o eficiență sporită de monitorizare a performanței activităților entității și a politicilor și procedurilor acesteia. Asigură o mai bună oportunitate, disponibilitate și acuratețe a informațiilor și facilitează analiza suplimentară a acestora.

În astfel de condiții apar posibilități de realizare a unei segregări eficiente a sarcinilor prin implementarea controalelor în cadrul aplicațiilor, bazelor de date, și sistemelor de operare. Însă, auditorul trebuia să ia în considerare riscurile specifice pentru controlul intern în condiții de mediu automatizat, precum:

- procesarea datelor necorespunzător sau a unor informații inexacte;
- accesul neautorizat la date care poate avea drept rezultat distrugerea lor sau modificări necorespunzătoare în sistem;
- înregistrarea de tranzacții neautorizate, inexistente sau în mod necorespunzător, etc.

Utilizarea sistemului informațional afectează modul în care sunt implementate activitățile de control intern. De aceea, considerăm că controalele sistemelor informaționale sunt eficiente atunci când păstrează integritatea informațiilor și securitatea datelor pe care aceste sisteme le procesează, și includ controale aferente sistemelor informaționale și ale aplicațiilor.

**Activitățile de control** sunt activitățile care asigură securitatea informațională și patrimonială a entității. Aceste activități se bazează pe politici și proceduri cu privire la: analize ale performanței, procesarea informațiilor, securitate și autorizare, atribuirea responsabilităților (vezi anexa 1, ISA 315). Exemple de activități de control:

- inventarierea;
- verificarea rapoartelor gestionarilor;
- controlul repartizării sarcinilor de autorizare, înregistrare și custodie.
- limitarea accesului la programele informatice, fișiere de date și active;

La investigare considerăm evaluarea și altor trăsături ale controlului intern, de exemplu capacitatea controalelor interne implementate în cadrul entității analizate de a preveni sau detecta neconformitățile, procedurile aplicate pentru emiterea, completarea, verificarea, prelucrarea și arhivarea documentelor, etc.

Indiferent de faptul dacă se constată sau nu că există un sistem de control intern adecvat, pe care se poate de bazat la aprecierea autenticității situațiilor financiare, se recomandă efectuarea investigațiilor privind modul de aplicare a testelor controalele interne. În acest scop, considerăm că este oportun să se elaboreze un test sau să se aplice formularul respectiv ca document de lucru [4, an.11].

În cazul în care se va utiliza testul propus din această anexă este necesar de adăugat și alte întrebări la fiecare compartiment. Iar dacă se decide utilizarea unui alt test considerăm necesar ca în documentele de lucru ale auditorului să se descrie următoarele aspecte:

- a) controalele interne ce trebuie analizate;
- b) documentele studiate și verificate;
- c) discuțiile cu angajații și cu conducerea.

Pe baza cunoștințelor acumulate la locul testării controalelor interne auditorul va trebui să formuleze clar în fișele de lucru, ce înseamnă un control intern ineficace și care pot fi soluțiile pentru perfecționarea acestuia. Controalele interne pot fi studiate prin observarea și chestionarea personalului. Cu personalul entității se discută despre cum sunt efectuate controalele interne. Apoi se va identifica nepotrivirea dintre ceea ce s-a observat și ceea ce s-a relatat. Suplimentar, în măsura posibilităților se va examina documentele și rapoartele care să confirme faptul că controalele interne au funcționat în perioada analizată.

În acest scop vor fi studiate documentele care să permită verificarea dacă conducerea entității a autorizat operațiuni economice sau a aprobat o reconciliere a rapoartelor de revizuire privind acțiunile managerilor. De exemplu, la adunarea generală a acționarilor a fost aprobată decizia de procurare a unei clădiri pentru extinderea activității comerciale, autorizarea operațiunii de procurare fiind atribuită în responsabilitatea consiliului de administrare. Verificarea acestei



autorizații poate fi efectuată în baza procesului-verbal al ședinței consiliului de administrare, la care s-a discutat și s-a aprobat prevederile contractului de vânzare-cumpărare a clădirii respective.

Acolo unde nu s-a identificat nici o dovadă documentară pot fi reefectuate controalele, în cazul în care se atestă că acestea au funcționat. De exemplu, prin observare se poate constata dacă la entitate se verifică lunar corectitudinea introducerii informațiilor din tabelele de pontaj în sistemul contabil automatizat. Însă această verificare nu este documentată, chiar dacă a fost primită o asigurare din partea contabilului-șef că se efectuează cu regularitate (de exemplu semnătura acestuia, ca dovadă a revizuirii). În acest caz, considerăm oportun efectuarea de sine stătător verificarea datelor din borderoul de calcul a salariilor cu cele din sistemul contabil automatizat.

Analogic se va proceda și cu stabilirea corectitudinii procesării facturilor comerciale, extraselor de la bancă, etc. Scopul verificării este de a constata dacă procesarea s-a efectuat în mod corespunzător și la timp. În acest caz se recomandă de a studia dacă controlul procesării datelor a funcționat pe parcursul întregului an așa cum s-a prevăzut. De aceea, se va testa un eșantion format din documentele contabile nominalizate.

**Concluzii.** Deși, mediul de control în sine nu previne, depistează și corectează denaturarea semnificativă, de el depinde eficiența procedurilor de control intern. Se consideră că un mediu de control puternic, cu o funcție de audit intern eficientă, poate îmbunătăți activitățile de control din cadrul unei entități. Însă, un mediu de control puternic nu poate, prin el însuși, să asigure eficiența acestui control.

Procesul de evaluare a riscurilor exprimă modul în care conducerea determină problemele care urmează a fi gestionate. De aceea, suntem de părere că evaluarea lor de către auditor reprezintă o chestiune de raționament profesional. În cazul entităților mici este puțin probabil ca procesul respectiv să fie conceput și funcțional, prin urmare recomandăm să se acorde atenție implicării personale directe a managerului la identificarea riscurilor date.

În condițiile aplicării tehnologiilor informaționale apar posibilități de realizare a unei segregări eficiente a sarcinilor prin implementarea controalelor în cadrul aplicațiilor, bazelor de date, și sistemelor de operare. Însă, pot apărea probleme grave într-un mediu informatizat, precum fraude, alterarea datelor sau aplicațiilor, pierderea definitivă a datelor dintr-un sistem. Astfel, suntem de părere ca auditorul să testeze atât controale aferente sistemelor informaționale, cât și ale aplicațiilor care asigură procesarea datelor și înregistrarea lor în mod corespunzător.

### Bibliografie

1. Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Codul Etic al Profesioniștilor Contabili [online]. Disponibil: [http // www.minfin.md](http://www.minfin.md).
2. Manual de Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare și Etică [online]. Disponibil: [http // www.minfin.md](http://www.minfin.md).
3. Ghid privind auditul calității. București: Irecson, 2010. ISBN 978-973-7694-69-0
4. Îndrumări metodice pentru stagii de practică, Programul de masterat „Audit financiar”. Chișinău: ASEM, 2014, 71 p. ISBN 978-9976-75-683-9
5. TIRON TUDOR, Adriana. Fundamentele auditului financiar. Cluj-Napoca: Editura Accent, 2013. 321 p. ISBN 978-973-8915-82-4.

**АНАЛИЗ СОСТОЯНИЯ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА ХАТЛОНСКОЙ ОБЛАСТИ  
ANALYSIS OF THE STATE OF AGRICULTURE OF KHATLON REGION**

**БАРФИЕВ К.Х., к.э.н., доцент, Таджикского национального университета,  
Таджикистан, [kobil\\_barfiyev@mail.ru](mailto:kobil_barfiyev@mail.ru)**  
**ПИРИЗОДА Дж.С., д.э.н., профессор, Институт экономики сельского хозяйства  
Академии сельскохозяйственных наук, Таджикистан**

**Аннотация:** В статье проведен анализ состояния сельского хозяйства Хатлонской области за 2010-2015 гг.: динамика и темпа роста регионального продукта, динамика количества сельско-хозяйственных предприятий и дехканских (фермерских) хозяйств; численность населения, занятого в сельском хозяйстве; отношение среднемесячной заработной платы работников сельского хозяйства к среднему уровню по Хатлонской области; производство продукции сельского хозяйства; доли валового сельскохозяйственных культур дехканскими хозяйствами по отношению к населению и сельхозпредприятиям; износ основных фондов.

**Abstract:** the article analyzes the state of agriculture in Khatlon oblast for 2010-2015: dynamics and growth rate of regional product dynamics of number of agricultural enterprises and dekhkan (farming) households; the proportion of the population employed in agriculture; the ratio of the average monthly wage of agricultural workers to the average level in the Khatlon region; the production of agricultural products; the share of gross agricultural crops dekhkan farms in relation to the population and agricultural enterprises; depreciation of fixed assets.

**Ключевые слова:** сельское хозяйство; валовой региональный продукт; продукция сельского хозяйства; материально-техническая база сельского хозяйства, сельскохозяйственных предприятиях, дехканские (фермерские) хозяйства, сельскохозяйственных культур

**JEL: M 41**

**Введение:** Развитие хозяйственного комплекса Таджикистана в условиях перехода к «новой экономике» вызванной процессом формирования рыночных отношений, неразрывно связано с преобразованием отношения собственности и типов хозяйства как экономической основы аграрной экономики. [1]

Отрасль сельского хозяйства направлена на обеспечение населения продовольствием и получение сырья для ряда отраслей промышленности. Агропромышленный комплекс Хатлонской области вносит весомый вклад в валовой региональный продукт, тем самым значительно укрепляет экономику Хатлонской области и обеспечивает продовольственную независимость региона. Ведущей отраслью специализации сельского хозяйства Хатлонской области является мясомолочное животноводство, большое значение имеет также выращивание зерновых и овощных культур для создания местной продовольственной базы.

Производство сельскохозяйственной продукции носит, в целом, региональную направленность, хотя в небольших объемах наблюдается выход и на внешний рынок.

Ключевым показателем, оценивающим региональное экономическое развитие, считается валовой региональный продукт. Именно увеличение валового регионального продукта свидетельствует об экономическом росте, происходящем в регионе. [2]

**Основное часть:** Валовой региональный продукт Республики Таджикистан в 2015 г. составил 41553,9 млн. сомони., в абсолютном выражении это на 86,2 % больше по сравнению с 2010 г. (табл. 1).

Таблица 1. Динамика валового регионального продукта Республики Таджикистан в основных ценах за 2010-2015 гг. млн. сомони

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2015, % к 2010
Валовой региональный продукт	22309,0	27018,8	32784,7	36535,1	40836,2	41553,9	186,2
В том числе сельское хозяйство	6493,2	8013,2	9572,6	9869,7	11777,5	12522,7	192,9

Источник: Составлен по данным Статистический сборник Хатлонской области – 2016 г.

Динамика же темпов роста валового регионального продукта Хатлонской области за 2010 – 2015 гг. демонстрирует тенденцию увеличения (рис. 1), что является негативным фактором экономического роста.

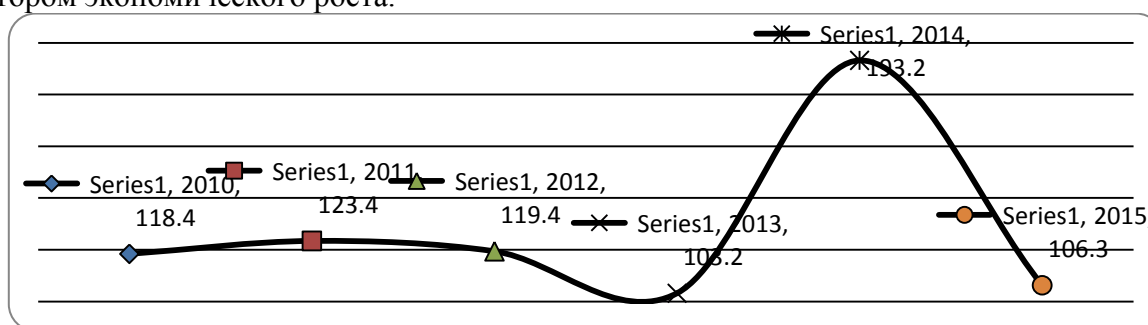


Рис 1. Динамика темпа роста валового регионального продукта Хатлонской области за 2010-2015 гг., %

Объем валовой продукции сельского хозяйства в 2015 году составил 11381623 тыс. сомони, в том числе растениеводства 7764369 тыс. сомони и животноводства 3617554 тыс. сомони.

В 2015 году во всех категориях хозяйств было произведено: 839328 тыс. тонн зерновых, 188340 тыс. тонн хлопка - сырья, 241995 тыс. тонн картофеля, 903662 тыс. тонн овощей, 440405 тыс. тонн бахчевых, 148192 тыс. тонн фруктов, 96715 тыс. тонн виноград.

На конец 2015 года поголовье крупного рогатого скота во всех категориях хозяйств составило 898680 тыс. голов, в том числе коров 459601 тыс. голов; овец и коз 2095216 тыс. голов, лошадей 56469 тыс. голов и птицы 1697796 тыс. голов.

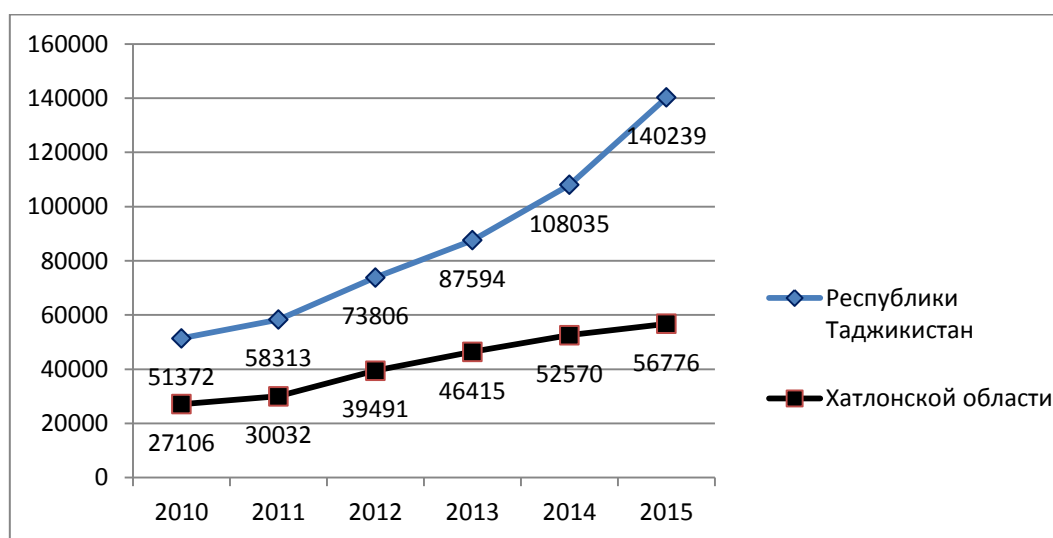
Таблица 2. Производства продукция сельского хозяйства Хатлонской области за 2010-2015 гг. млн. сомони

Показатель	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2015, % к 2010
Сельскохозяйственных предприятий	8379493	9112729	9838711	10570652	11016953	11381623	136,2

Источник: Составлен по данным Статистический сборник Республики Таджикистан – 2016 г. стр. 178.

Сельскохозяйственное производство в основном дает сырье для собственных цехов переработки сельскохозяйственной продукции и перерабатывающей промышленности, тем самым удовлетворяет потребность в сырье в межотраслевых производственных и экономических отношениях предприятий других отраслей и в продуктах питания на внутреннем рынке. [3]

Динамика количества дехканских (фермерских) хозяйств в Республики Таджикистан и в Хатлонской области приведено на рис. 2.



**Рис. 2. Динамика количества дежканских (фермерских) хозяйств в Республике Таджикистан и в Хатлонской области за 2010-2015 гг.**

Проблемой отрасли сельского хозяйства не только в Хатлонской области но во всех Республики Таджикистан является низкий заработной платы работников.

Самая низкая заработная плата в Республики Таджикистан в сфере бывшего совхозы, колхозы и другие производственные кооперативы за 2007 год, которые приведены на таблице 1. В совхозах республики за 2010 год составляет 268,35 сомони, по сравнению в 2007 год составляет 218,35 сомони, что на 5-раз увеличилось тогда заработная плата Хатлонской области -88,7%, Согдийская область-75,6%, Район республиканского подчинения на - 39,0% больше.

**Таблица 3. Среднемесячная заработная плата работников сельского хозяйства по регионам Республики Таджикистан, сомони**

	2007	2008	2009	2010
Республика Таджикистан	49,80	63,93	82,79	268,35
ГБАО	34,60	10,74	-	-
Хатлонская область	51,99	91,56	108,98	150,10
Согдийская область	42,23	101,28	157,64	158,63
РРП	47,78	58,51	75,14	305,34

*Источник: Статистический ежегодник Республики Таджикистан. Душанбе 2015 г. стр.273*

Самая низкая заработная плата в реальном секторе экономики в декабре 2016 года сложилась у работников сельского хозяйства, охота, лесоводства - 356,53 сомони и рыбоводства - 589,83 сомони. Среднемесячная номинальная заработная плата, начисленная работающим по найму в республике в декабре 2016 года, сложилась в размере - 1032,73 сомони и по сравнению с ноябре 2016 года заработная плата выросла - на 12,1% а по сравнению с декабрём 2015 года выросла на 1,7%. Минимальная заработная плата в республике составляет - 400 сомони. Уровень реальной зарплаты (с учётом изменения индекса цен) в декабре 2016 года по сравнению с ноябрём 2016 года выросла - га 11,7%, а по сравнению с декабрём 2015 года выросла - на 1,9%. За 2016 года уровень реальной заработной платы по сравнению с соответствующим периодом 2015 года вырос на 1,4%. [4]

Самая высокая заработная плата в реальном секторе экономики сложилась в строительстве 2658,47 сомони, горнодобывающей промышленности и разработке карьеров - 2593,82 сомони, электроэнергетика, газа и водоснабжения 1454,47 сомони. В целом в реальной секторе экономики среднемесячная заработная плата в декабре 2016

года составила 1030,99 сомони и по сравнению с декабрём 2015 года выросла на 22%. (табл 4).

**Таблица 4. Среднемесячная начисленная заработная плата работников сельского хозяйства Республики Таджикистан за декабрь 2016 год**

	2016	Декабрь 2016	Декабрь 2016 к декабрю 2015	Списочная численность работающие по найму тыс.чел
Реальный сектор: Сельское хозяйство, охота и лесоводство	267,60	356,53	101,9	493,0
Охота и связанные с этим услуги	264,97	352,21	101,4	491,0
Лесоводство, лесозаготовка и услуги в этих областях	455,82	593,46	110,9	2,1
Рыбоводство	524,13	589,83	106,2	0,2

*Источник: Статистический ежегодник Республики Таджикистан. Душанбе 2016 г. стр.276.*

Среднемесячная заработная плата работников сельского хозяйства по регионам Республики Таджикистан за 2015 год составила в республике - 251,33 сомони а по сравнению с 2009 годом заработная плата выросла - на 54,3% или 3,5 раза увеличилась. Аналогичным период ГБАО составил- 497,21 сомони или по сравнению с 2009 года заработная плата выросла - на 68,5% или 3,6 раза больше. Согдийская область - на 244,59 сомони или 24,8% (2-раза), Хатлонская область - 235,58 сомони или 50,0% (3,5 раза увеличилась) Районы республиканского подчинения 335,63 сомони или 87,1% (4,8 раза больше).

**Таблица 4. Среднемесячная заработная плата работников сельского хозяйства по регионам Республики Таджикистан, сомони**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Республика Таджикистан	70,93	80,31	105,51	137,11	158,85	213,26	251,33
ГБАО	134,94	199,44	215,28	226,91	230,30	287,33	497,21
Хатлонская область	67,29	66,80	92,21	128,39	133,40	186,64	235,58
Согдийская область	75,83	94,08	112,59	140,79	171,29	225,40	244,59
РРП	68,90	81,24	100,78	138,18	200,14	248,94	335,63

*Источник: Статистический ежегодник Республики Таджикистан. Душанбе 2016 г. стр.278*

В качестве базы обоснования перспективы и развития сельского хозяйства нами были использованы статистические данные по сельское хозяйства Хатлонской области и данные отдельных хозяйств по сравнительным анализам относительно сельскохозяйственных предприятий и населения (табл. 5).

Из данных таблицы 5 и анализа доли валового сбора сельскохозяйственных культур дехканскими (фермерскими) хозяйствами по отношению к данным доли сбора сельскохозяйственных культур населением Хатлонской области видно, что сбор некоторых сельхозкультур дехканскими (фермерскими) хозяйствами значительно превышают по сравнению его со сбором произведенным населением.



Таблица 5. Сравнительный анализ доли валового сбора сельскохозяйственных культур дехканскими хозяйствами по отношению к населению Хатлонской области в 2013-2015 годах

Наименование с/хозяйственных культур	Валовой сбор с/культур населением Хатлонской области			Валовой сбор с/культур дехканскими (фермерскими) хозяйствами			% сбора дехканскими хозяйствами по отношению к населению		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Пшеница (тонн)	225952	178588	171455	355390	355023	374069	1,57	1,99	2,18
Рис (тонн)	13847	10977	11741	20192	21316	23041	1,46	1,95	1,96
Кукуруза на зерно (тонн)	75555	72390	67573	43903	51377	55451	0,58	0,71	0,82
Лен (тонн)	1929	1259	1153	1942	2364	2417	1,0	1,88	2,1
Табак (тонн)	221	125	122	114	151	123	0,5	1,3	1,0
Картофель (тонн)	192987	164356	149534	78217	54608	82033	0,40	0,38	0,55
Овощи (тонн)	474755	474494	445838	263904	340135	424786	0,55	0,72	0,95
Бахчи (тонн)	154577	132496	116529	229038	273880	310884	1,48	2,06	2,67
Плоды и ягоды (тонн)	96023	95523	99927	26240	36157	44824	0,27	0,37	0,45
Виноград (тонн)	63059	68677	72638	18542	17260	22928	0,29	0,25	0,31

**Источник:** Рассчитано автором на основе Статистического сборника сельского хозяйства Республики Таджикистан - 2016. - Душанбе, Госкомстат – 2016, стр. 142-186.

Из данных таблицы 5 и анализа доли валового сбора сельскохозяйственных культур дехканскими (фермерскими) хозяйствами по отношению к данным доли сбора сельскохозяйственных культур населением Хатлонской области видно, что сбор некоторых сельхозкультур дехканскими (фермерскими) хозяйствами значительно превышают по сравнению его со сбором произведенным населением. Превышение в основном составило в отношении таких сельскохозяйственных культур как: пшеница (2,18%); рис (1,96%); лен (2,1%); бахчи (2,67%); табак (1,0%). По другим культурам в 2015 году дехканские (фермерские) хозяйства не смогли сравниться с показателями валового сбора населения Хатлонской области. Из данных таблицы видно, что в отношении таких культур по сравнению с показателями валового сбора населения составил в основном в следующей пропорции: кукуруза на зерно (0,82%); картофель (0,55%); овощи (0,95%); плоды и ягоды (0,45%); виноград (0,31%).

Исходя из приведенной таблицы видно, что дехканские (фермерские) хозяйства по отношению к производству и сбору некоторых сельскохозяйственных культур все еще остаются на низком уровне. Это сказывается тем, что при производстве населением, в приусадебных участках сельскохозяйственных культур их конкурентоспособность выше, так как население больше уделяет времени: полив, культивация, и.т.д. собственному производству что подтверждается еще раз высказываниям в отношении того что продуктивные сельскохозяйственный труд только основывается на базе собственности. Из данных таблицы 6 видно, что доля дехканских (фермерских) хозяйств по отношению к сельхозпредприятиям по сбору сельскохозяйственных культур намного превышена, это обусловлено тем что в условиях рыночной экономики сельхозпредприятия не в состоянии конкурировать с новыми формами сельхозпроизводства основанными на частной форме хозяйствования.

Таблица 6. Анализ доли валового сбора сельскохозяйственных культур дехканскими хозяйствами по отношению к сельхозпредприятиям Хатлонской области за 2013-2015 годы

Наименование с/х культур	Валовой сбор сельхозкультур сельхозпредприятиями Хатлонской области, тн			Валовой сбор сельхозкультур дехканскими (фермерскими) хозяйствами, тн			% сбора дехканскими хозяйствами по отношению к сельхозпредприятиям		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Пшеница	60983	55864	51976	355390	355023	374069	5,82	6,35	7,20
Рис	1297	1449	1267	20192	21316	23041	15,6	14,7	18,18
Кукуруза на зерно	4343	3700	2633	43903	51377	55451	10,1	13,8	21,1
Хлопок – сырец	39641	36443	25224	235475	226373	167120	5,9	6,2	6,6
Лен	777	670	548	1942	2364	2417	2,5	3,5	4,4
Табак	-	-	-	221	125	123	-	-	-
Картофель	13364	8053	10429	78217	54608	82033	5,8	6,8	7,8
Овощи	34137	31422	33291	263904	340135	424786	7,7	10,8	12,7
Бахчевые	14164	16561	12992	229038	273880	310884	16,1	16,5	23,9
Плоды и ягоды	3562	3332	3440	26240	36157	44824	7,6	10,8	13,0
Виноград	1438	1410	1148	18542	17260	22928	12,8	12,2	19,9

*Источник:* Рассчитано автором на основе Статистического сборника сельского хозяйства Республики Таджикистан - 2016. - Душанбе, Госкомстат – 2016, стр. 142-182. [5]

Износ основных фондов сельского хозяйства Хатлонской области составляет 32-36%, т. е. половина основных фондов не пригодна для использования, изношена и устарела, что приводит к увеличению нагрузки на тракторы и комбайны. Так, в 2015 г. по сравнению с 2010 г. нагрузка на тракторов возросла на 63%, на зерноуборочных комбайнов - 66,6%, на грузовых автомобилей 56,5% (табл 7).

Таблица 7. Число основных сельскохозяйственных машин в сельскохозяйственных предприятиях Хатлонской области

Наименование	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2015 % к 2010
Тракторов	6160	5840	5399	4710	4497	4021	63
Зерноуборочных комбайнов	225	222	210	216	196	150	66,6
Хлопкоуборочных машин	169	161	-	-	-	-	-
Грузовых автомобилей	1343	1400	1187	967	921	759	56,5

*Источник:* Статистического ежегодник Республики Таджикистан – 2016г. - Душанбе, Госкомстат – 2016, стр. 324-325.

**Заключение:** Таким образом, сельское хозяйство занимает не большую, но значительную долю в валовом региональном продукте региона, рассчитанного в основном на внутренний рынок. Темпы роста валового регионального продукта снижаются, как и темпы среднедушевого дохода населения. Снижение численности работников свидетельствует об оттоке кадров из сельскохозяйственного производства и является одной из основных проблем отрасли. Одной из причин сокращения численности работников сельскохозяйственных предприятий - это уменьшение количества предприятий, низкий уровень заработной платы, отсутствие социальной инфраструктуры, для развития которой нужно учреждений культуры и отдыха, строительство дорог и жилья с целью обеспечения достойного образа жизни сельскому населению и привлечения молодых специалистов на село.

Материально-техническая база сельского хозяйства продолжает находиться в сложном положении, так как велико технико-технологическое отставание из-за недостаточного уровня доходов для осуществления текущей деятельности и модернизации производства. Для вывода отрасли из тяжелого положения государству необходимо обеспечить в первую очередь финансирование, направленное на развитие инфраструктуры сельского хозяйства. Это приведет к увеличению прибыльности сельхозпроизводителей, способствуя возможности проведения модернизации, внедрения новых технологий, основанных на инновациях, которые позволят снизить себестоимость, повысить качество продукции, сократить производственный цикл и наладить систему сбыта сельхозпродукции.

#### **Библиография**

1. Барфиев К.Х. Управленческий учет оплаты труда в сельском хозяйстве. //Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. Научный журнал №2, 2016 г., стр. 9.
2. Тяпкина М.Ф. Прогнозирование развития деятельности сельхозпроизводителей на основе экономического мониторинга: дис. кан. экон. наук. Иркутск, 2004 г., стр. 39.
3. Тяпкина М.Ф., Тренченков П.В., Монгуш Ю.Д. Анализ состояния сельского хозяйства Иркутской области.//Известия Иркутской государственной экономической академии № 6. 2014 г. стр. 142.
4. Барфиев К.Х. Управленческий учет оплаты труда в сельском хозяйстве. //Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. Научный журнал №2 2016 г., стр. 11.
5. Статистического ежегодник Республики Таджикистан – 2016 г. - Душанбе, Госкомстат – 2016, стр. 142-325.

## STUDIU PRIVIND INFLUENȚA LICHIDITĂȚII ASUPRA MODIFICĂRII PERFORMANȚEI FINANCIARE A ENTITĂȚILOR APARTINÂND INDUSTRIEI FARMACEUTICE

*BALTEȘ Nicolae, dr., prof. univ., Universitatea „Lucian Blaga” Sibiu, România*  
[baltessn@yahoo.com](mailto:baltessn@yahoo.com)

*MINCULETE (PIKO) Georgiana Daniela, drd., Universitatea „Lucian Blaga” Sibiu,  
România, [georgiana.piko@yahoo.com](mailto:georgiana.piko@yahoo.com)*

**Abstract.** *The paper presents a comparative study regarding the influence of the liquidity on the return on assets, at the national and global pharmaceutical entities, from 2009 to 2015. Recorded values of the Pearson coefficient indicate a positive direct correlation between the two indicators for the international pharmaceutical companies and, a direct and negative correlation for the national companies.*

**Keywords:** liquidity, return on assets, Pearson coefficient, pharmaceutical entities

**JEL:** M 41

**Introducere.** Conceptul de performanță financiară identifică în principal profitabilitatea înregistrată la nivelul unei entități economice. În opinia noastră, o entitate este considerată performantă atunci când dispune de un nivel corespunzător al lichidității și deține un nivel adecvat al capitalurilor proprii, care să-i confere o autonomie financiară ridicată.

Literatura de specialitate, oferă cercetări și studii cu privire la aprecierea performanței financiare precum și la factorii care influențează traiectoria acesteia. Astfel, Moscviciov Andrei în teza de doctorat *Elaborarea unui model de analiză economico-financiară a întreprinderilor românești din sectorul serviciilor informatice (2011)*, remarcă faptul că, rentabilitatea activelor este influențată semnificativ de variația ratei lichidității curente și a gradului de îndatorare[3]. În studiul *Does Liquidity Impact on Profitability? A case of polish listed IT companies (2013)*, Justyna Zygmunt[8] evidențiază impactul direct al modificării lichidității asupra profitabilității companiilor iar Muhammad Mubin, Arslan Iqbal și Adnan Hussain în studiul *Determinant of Return on Assets and Return on Equity and Its Industry Wise Effects: Evidence from KSE (2014)*, evidențiază influența modificării rotației activelor asupra rentabilității financiare a companiilor[7].

**Metodologia de cercetare.** Cercetarea s-a realizat asupra unui eșantion cuprinzând un număr de 30 entități farmaceutice care își desfășoară activitatea în România și 15 grupuri farmaceutice de la nivel mondial. Indicatorii specifici aprecierii performanței financiare, s-au determinat pe baza datelor furnizate de situațiile financiare anuale aferente perioadei 2009-2015 și publicate pe site-urile oficiale ale fiecărei companii aparținând industriei farmaceutice globale și pe site-urile [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro), respectiv [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro), pentru entitățile care își desfășoară activitatea în cadrul industriei farmaceutice naționale.

În prezentul studiu, s-a urmărit existența unei corelații între nivelul lichidității curente, exprimat prin indicatorul Rata lichidității curente și nivelul Rentabilității economice, exprimat prin indicatorul ROA (Return on Assets).

*Rata lichidității curente (Rlc)*, măsoară gradul de acoperire al datoriilor curente din activele curente, valoarea recomandată situându-se în jurul cifrei 2. Formula utilizată în determinarea indicatorului este[6]:

$$Rlc = \frac{\text{Active curente}}{\text{Datorii curente}}$$

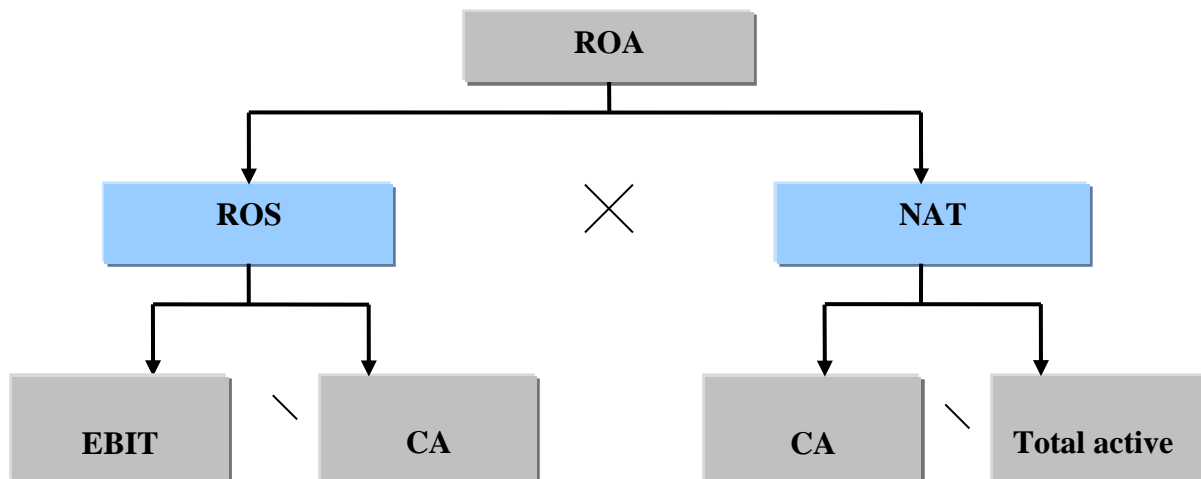
*Rentabilitatea economică sau a activelor (Return on Assets - ROA)* evidențiază eficiența activității de exploatare a unei entități economice, indicând procentul din fiecare leu investit, restituit sub formă de profit. Formula de determinare a indicatorului este[1]:

$$ROA = \frac{\text{Profitul brut al exploatarii}}{\text{Active totale}} \times 100$$

Formula prezentată mai sus, poate fi descompusă în produsul a două rate[4]:

ROA = Rentabilitatea vânzărilor (ROS) × Numărul de rotații ale activelor totale (NAT)

$$ROA = \frac{EBIT}{Cifra\ de\ afaceri} \times \frac{Cifra\ de\ afaceri}{Total\ active}$$



**Figura 3.1: Descompunerea ratei rentabilității economice**

Sursa: Adaptare după Bodie, Zvi; Merton, Robert (2000), Finance, Prentice-Hall Inc., New Jersey, p. 79

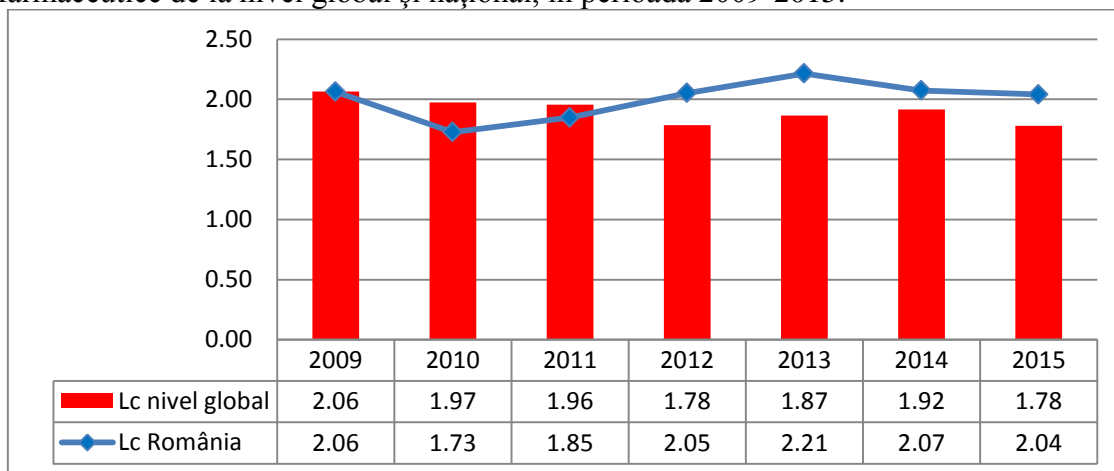
În scopul identificării corelației dintre rentabilitatea medie a activelor și rata medie a lichidității curente, s-a utilizat coeficientul de corelație Pearson (r)[2]:

$$r = \frac{n\sum XY - (\sum X)(\sum Y)}{\sqrt{[n(\sum X^2) - (\sum X)^2]} \sqrt{[n(\sum Y^2) - (\sum Y)^2]}}$$

Unde: r – coeficientul de corelație, n – numărul de ani, X – variabila dependentă, Y-variabila independentă.

**1. Cercetare privind influența modificării ratei medii a lichidității curente asupra ratei medii a rentabilității economice**

Graficul nr. 1, prezintă comparativ, evoluția ratei medii a lichidității curente, pentru entitățile farmaceutice de la nivel global și național, în perioada 2009-2015.

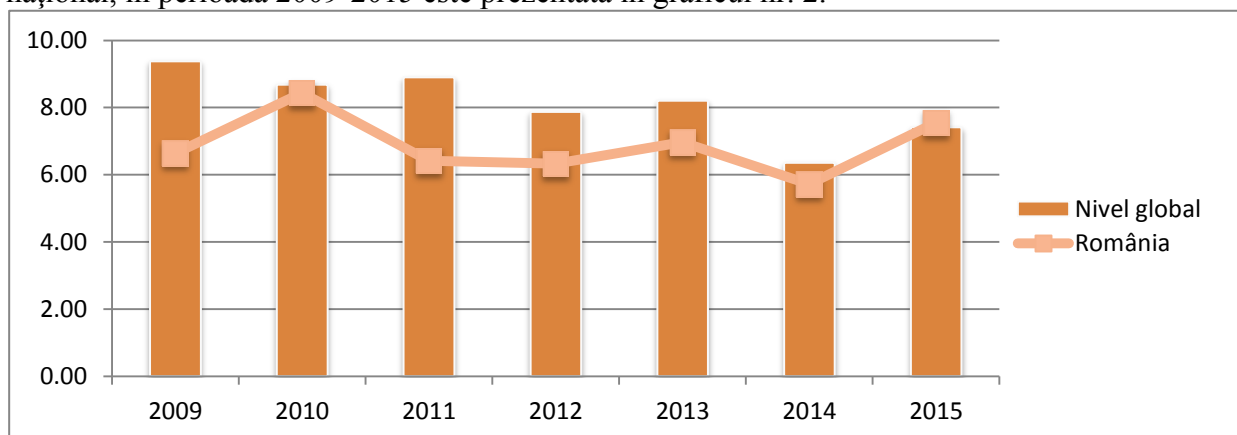


**Grafic nr. 1: Evoluția ratei medii a lichidității curente (Lc) înregistrate la nivel național versus nivel global, în perioada 2009-2015**

Sursa: datele prelucrate de autori, pe baza situațiilor financiare anuale, perioada 2009-2015, disponibile pe site-urile fiecărei companii aparținând industriei farmaceutice globale globale și [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro) și [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro) pentru companiile ce activează în România



În perioada 2009-2015, atât la companiile din cadrul industriei farmaceutice naționale (cotate și necotate la Bursa de Valori București), cât și la cele aparținând industriei farmaceutice globale, nivelul mediu al indicatorului rata lichidității curente este corespunzător, înregistrând în toată perioada cuprinsă în cercetare valori supraunitare. Din evoluția indicatorului se constată că, în cazul entităților aparținând industriei farmaceutice naționale, nivelul acestuia, în perioada 2009-2015, este superior celui înregistrat de entitățile aparținând industriei farmaceutice globale. Evoluția Ratei medii a rentabilității economice, pentru entitățile farmaceutice de la nivel global și național, în perioada 2009-2015 este prezentată în graficul nr. 2.



**Grafic nr. 2: Rentabilitatea medie a activelor înregistrate la nivel național versus nivel global, în perioada 2009-2015**

*Sursa:* datele prelucrate de autori, pe baza situațiilor financiare anuale, perioada 2009-2015, disponibile pe site-urile fiecărei companii aparținând industriei farmaceutice globale globale și [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro) și [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro) pentru companiile ce activează în România

În perioada 2009-2015, ambele categorii de entități economice au înregistrat niveluri corespunzătoare ale indicatorului, mai ridicate în cazul celor care își desfășoară activitatea la nivel global.

În scopul determinării influenței modificării ratei lichidității medii asupra ratei medii a rentabilității economice, în perioada 2009-2015, s-a utilizat coeficientul de corelație – Pearson iar prelucrarea datelor a fost realizată prin intermediul programului Excel. Rezultatele obținute sunt prezentate în tabelele nr. 1 și 2.

**Tabelul 1. Rezultatele cercetării pentru entitățile aparținând industriei farmaceutice globale**

An	ROA medie - nivel mondial (X)	Rata lichidității curente medii - nivel mondial (Y)	X <sup>2</sup> global	Y <sup>2</sup> global	XY-global
2009	9,38	2,06	87,98	4,24	19,32
2010	8,68	1,97	75,34	3,88	17,10
2011	8,90	1,96	79,21	3,84	17,44
2012	7,87	1,78	61,94	3,17	14,01
2013	8,20	1,87	67,24	3,50	15,33
2014	6,36	1,92	40,45	3,69	12,21
2015	7,41	1,78	54,91	3,17	13,19
n=7	$\sum X = 56,8$	$\sum Y = 13,34$	$\sum X^2 = 467,07$	$\sum Y^2 = 25,49$	$\sum XY = 108,61$
	$(\sum X)^2 = 3.226$	$(\sum Y)^2 = 177,96$			

*Sursa:* Calcule proprii pe baza datele preluate din situațiile financiare anuale, perioada 2009-2015

Rezultatul final al modelului este:

$$r = \frac{[(7 * 108,61) - (56,8 * 13,34)]}{\sqrt{[(7 * 467,07) - 3.226] * \sqrt{[(7 * 25,49) - 177,96]}}} = 0,5812$$

Valoarea de 0,5812 înregistrată de coeficientul Pearson indică o asociere pozitivă și moderată între rata lichidității curente și rentabilitatea economică [5].

**Tabelul 2. Rezultatele cercetării pentru entitățile aparținând industriei farmaceutice naționale**

An	ROA medie - nivel național (X)	Rata lichidității curente medii - nivel național (Y)	X <sup>2</sup> național	Y <sup>2</sup> național	XY-național
2009	6,64	2,06	44,09	4,24	13,68
2010	8,44	1,73	71,23	2,99	14,60
2011	6,42	1,85	41,22	3,42	11,88
2012	6,33	2,05	40,07	4,20	12,98
2013	6,97	2,21	48,58	4,88	15,40
2014	5,72	2,07	32,72	4,28	11,84
2015	7,55	2,04	57,00	4,16	15,40
n=7	$\sum X=48,07$	$\sum Y=14,01$	$\sum X^2=334,91$	$\sum Y^2=28,19$	$\sum XY=95,78$
	$(\sum X)^2=2.311$	$(\sum Y)^2=196,28$			

*Sursa: Calcule proprii pe baza datele preluate din situațiile financiare anuale, perioada 2009-2015*

Rezultatul final al modelului este:

$$r = \frac{[(7 * 95,78) - (48,07 * 14,01)]}{\sqrt{[(7 * 334,91) - 2.311] * \sqrt{[(7 * 28,19) - 196,28]}}} = -0,5023$$

Valoarea coeficientului Pearson -0,5023, evidențiază o asociere negativă moderată între cei doi indicatori.

**Concluzii.** Cercetarea a evidențiat faptul că, între nivelul rentabilității economice și cel al lichidității curente, există o asociere pozitivă și moderată în cazul entităților aparținând industriei farmaceutice globale, respectiv o asociere negativă moderată, în cazul companiilor naționale.

### Bibliografie

- Balțeș, Nicolae (2010), Analiză și diagnostic financiar, Editura Universității „Lucian Blaga” din Sibiu, p. 69;
- Balțeș, Nicolae; Minculete (Piko), Georgiana-Daniela; Rodean (Cozma), Maria-Daciana (2014), The analysis of the relationship between profit and average salary in the pharmaceutical industry, Revista Economie Teoretică și Aplicată, Suplimente ECTAP - International Finance and Banking Conference - FI BA 2014 (XII Edition), pp. 280, CNCSIS categoria B+, Indexări în baze de date: EconLit, RePEc, DOAJ, EBSCO Publishing, ICAAP, <http://www.ectap.ro/supplement/international-finance-and-banking-conference-fi-ba-2014-xii-edition/20/>;
- Bătrâncea, Ioan (coord.); Moscviciov, Andrei (2011), Elaborarea unui model de analiza economico-financiară a întreprinderilor românești din sectorul serviciilor informatice, Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca – rezumat teză de doctorat disponibil pe internet la adresa: [http://doctorat.ubbcluj.ro/sustinerea\\_publica/rezumat/2011/finante/Moscviciov Andrei RO.pdf](http://doctorat.ubbcluj.ro/sustinerea_publica/rezumat/2011/finante/Moscviciov Andrei RO.pdf)
- Bodie, Zvi; Merton, Robert (2000), Finance, Prentice-Hall Inc., New Jersey, p. 79;
- Colton T.; Statistics in Medicine. Little Brown and Company, New York, NY 1974

6. Higgins, Robert (2012), Analysis for Financial Management, Tenth Edition, United States, p. 52;
7. Muhammad, Mubin; Arslan, Iqbal; Adnan, Hussain, Determinant of Return on Assets and Return on Equity and Its Industry Wise Effects: Evidence from KSE (Karachi Stock Exchange) (2014), Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 5, Nr. 15, [iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/download/.../15417](http://iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/download/.../15417);
8. Zygmunt, Justyna, Does liquidity impact on profitability? - A case of polish listed IT companies (2013), Conference of Informatics and Management Sciences, <https://liquidityandworkingcapitaladvancesjournal.files.wordpress.com/2014/07/does-liquidity-impact-on.pdf>;
9. [www.bvb.ro](http://www.bvb.ro);
10. [www.gsk.com](http://www.gsk.com);
11. [www.insse.ro](http://www.insse.ro);
12. [www.jnj.com](http://www.jnj.com);
13. [www.lilly.com](http://www.lilly.com);
14. [www.merck.com](http://www.merck.com);
15. [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro);
16. [www.novartis.com](http://www.novartis.com);
17. [www.pfizer.com](http://www.pfizer.com);
18. [www.roche.com](http://www.roche.com);
19. [www.sanofi.com](http://www.sanofi.com);
20. [www.takeda.com](http://www.takeda.com);
21. [www.unctad.org](http://www.unctad.org).

## RELEVANȚA CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN MĂSURAREA PERFORMANȚELOR THE RELEVANCE OF MANAGEMENT CONTROL IN MEASURING PERFORMANCE

*BAJAN Maia, dr., conf. univ., ASEM, [mbajan@mail.ru](mailto:mbajan@mail.ru)  
BAJEREAN Eudochia, dr., conf. univ., ASEM, [ebajerean@yahoo.com](mailto:ebajerean@yahoo.com)*

**Rezumat.** Performanțele sunt importante, în orice activitate, dar în deosebi în domeniul economic. Noile tendințe de dezvoltare recomandă entităților implicarea controlului de gestiune în procesul de decizie, evaluare și măsurare a performanțelor. Relevanța controlului de gestiune în cadrul fiecărui centru de responsabilitate manifestă coerență și produce informații care permit corecții ale aspectelor mai puțin performante relevate pe parcursul activității entității. Prin performanțe, entitatea scoate în evidență oportunitățile mediului extern, care o orientează de a trece mai ușor peste perioadele de criză, de a satisface cerințele consumatorilor și de a obține un nivel mai ridicat în rândul concurenților.

**Abstract.** Performance is important in any activity, especially in the economic field. The new development trends advise entities to apply management control in the process of evaluating and measuring performances. The relevance of management control within each responsibility center shows consistency and contributes to improving the less efficient aspects of the company. By its performances the entity highlights the external environment opportunities which enable it to pass through the periods of crisis easier, to meet consumers' demands and to become more competitive on the market.

**Cuvinte-cheie:** performanță, strategie, gestiune bugetară, metoda standard-cost, raport de performanță, indicatori de performanță.

**JEL: M41**

**Introducere.** Performanțele sunt importante, în orice activitate, cu atât mai mult în domeniul economic. La nivel microeconomic, complexitatea definirii performanțelor se datorează faptului că există o multitudine de factori care influențează performanțele, iar pe de altă parte, diferiți utilizatori de informații concep performanțele în funcție de interesele lor. Din acest motiv, expresia „performanțele entității” trebuie să descrie evoluția rezultatelor entității pe o perioadă îndelungată, ca mai apoi să fie luate cele mai optime decizii de dezvoltare a entității pe viitor.

Organizarea controlului de gestiune asupra modului în care s-au utilizat resursele entității presupune stabilirea propunerilor de îmbunătățire a activității entității. Informațiile pe care le oferă contabilitatea de gestiune sunt utile tuturor nivelurilor entității și asigură comunicarea între toate centrele de responsabilitate.

**Controlul de gestiune bazat pe obiective strategice.** Controlul de gestiune constituie ansamblul de procese prin care managerii se asigură că resursele obținute de entitate sunt utilizate cu eficiență, eficacitate și pertinentă, conform obiectivelor entității, iar acțiunile se desfășoară în atingerea strategiei definite.

Aflându-se în serviciul strategiei, controlul de gestiune caută orientarea acțiunii entității prin care se specifică și detaliază mijloacele necesare atingerii obiectivelor propuse. Un atribut al controlului de gestiune se bazează pe măsurarea performanțelor, prin care aceasta abordează pe lângă obiectivele prefigurate de entitate, misiunea afacerii și viziunea spre care se orientează entitatea. Performanțele entității se apreciază în legătură cu obiectivele strategice stabilite și conduce la o asumare a gestiunii, al cărui scop firesc îl constituie ameliorarea fără încetare a rezultatelor obținute de aceasta.

Prin control de gestiune fiecare entitate tinde să-și realizeze strategiile stabilite. În cadrul entității, structurarea proceselor din punct de vedere al sarcinilor, organizării și instrumentelor de care dispune trebuie să formeze un întreg, în baza cărora controlul de gestiune constă în sortarea elementelor componente, verificarea utilității acestora, completarea și organizarea lor într-un sistem.

Luând în considerare că informațiile cu privire la costuri constituie o bază importantă pentru deciziile manageriale și strategice referitoare la prețuri, managerii entității au nevoie de calculul costurilor orientate spre decizii care să ofere informații relevante pentru stabilirea strategiei manageriale.

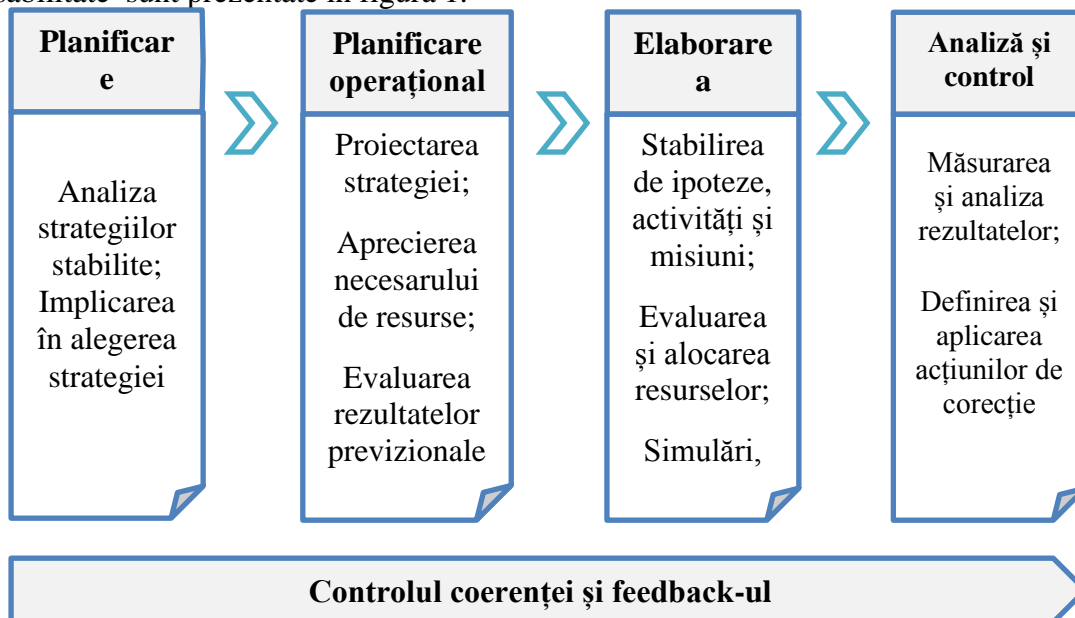
**Măsurarea performanțelor entității prin gestiunea bugetară.** Modelarea unei strategii a entității care reflectă scopurile și prioritățile sale, înscrie printre instrumentele care o propulsează în fruntea clasamentelor mondiale și-i asigură succesul în economia de piață. În sensul perfecționării interne, gestiunea bugetară constituie factorul cheie de ameliorare a performanțelor economice. Aceasta trebuie să permită responsabililor entității să influențeze variabile controlabile de preferință prin anticipare.

Misiunea clasică a controlului de gestiune constă în coordonarea procesului bugetar, în urmărirea indicatorilor financiari proveniți din surse contabile și în calculul costului de producție. În urma evoluției, rolul controlului de gestiune pune în aplicație strategia entității având ca misiune contribuția de identificare a obiectivelor și de provocare a comportamentelor coerente (eficacitate) și incitarea consumului de resurse în mod productiv (eficient).

În același timp, rolul controlului de gestiune depinde și de interesul pe care îl are decidentul, și poate fi diferit de la o situație la alta, în funcție de modul de organizare și de conducere, dar și de nivelul ierarhic la care se află.

Implicarea controlului de gestiune în activitatea entității se manifestă la toate nivelurile de gestiune / centrele de responsabilitate și se manifestă atât în etapele de alegere, proiectare, stabilire de strategii, ipoteze, activități, cât și în etapa de evaluare și simulare a alternativelor alese. Relevanța controlului în cadrul fiecărui centru de responsabilitate manifestă coerența și produce informații care permit corecții ale aspectelor mai puțin performante relevate pe parcursul activității entității. Acest demers reprezintă feedback-ul pe care controlul de gestiune ca funcție a managementului trebuie să-l asigure în cadrul entității pentru optimizarea activității sale.

La nivelul fiecărui centru de responsabilitate, controlul de gestiune are un rol aparte prin utilizarea diferitor tehnici și instrumente specifice menite să îndeplinească misiunile sale pe fiecare nivel gestionar. Acțiunile și sarcinile controlului de gestiune la nivelul fiecărui centru de responsabilitate sunt prezentate în figura 1.



**Figura 1. Rolul controlului de gestiune în cadrul fiecărui centru de responsabilitate**

*Sursa: elaborat de autori în baza [7, p.264].*

Entitatea economică prin gestiunea bugetară își definește obiectivele și mijloacele de realizare, vizează modelarea gestiunii unei entități pe un areal temporal la nivel macro sau mezo unde are loc elaborarea planurilor de afaceri, iar la nivel micro – constituirea rețelei de bugete.



În prezent, schimbările economice, progresele tehnologice și cerințele organizaționale au impus reorientarea controlului de gestiune de la resurse și responsabilități spre procese și competențe. Noile tendințe de dezvoltare recomandă entităților implicarea controlului de gestiune în procesul de decizie, evaluare și măsurare a performanțelor. Controlul trebuie să înțeleagă tehnologia entității, provocările marketingului și să găsească oportunități de dezvoltare a activității care să conducă la reducerea costului, la îmbunătățirea valorii și a calității percepute de clienți.

La nivelul unei entități, performanțele includ abilitățile de a avea acces la resurse, de a le aloca și utiliza optim în scopul unei remunerări suficiente pentru a acoperi riscul asumat și a justifica interesul pe traiectoria unei dezvoltări viitoare durabile [7, p.231]. În baza celor menționate, afirmăm că performanțele la nivel microeconomic sunt strâns legate de productivitate, eficiență, rentabilitate, economicitate.

Măsurarea performanțelor la nivelul entității presupune evaluarea conceptelor de competitivitate, avantajului concurențial, eficienței și eficacității. Astfel, controlul de gestiune a devenit indispensabil pentru ameliorarea performanțelor în afaceri și pentru păstrarea avantajului competitiv, deoarece sprijină managementul în procesul de decizie strategică și operațională.

Rezultatele controlului de gestiune depind de capacitatea de reflectare cât mai adecvată a resurselor economice, precum și reprezentarea acestora în informații financiar-contabile, astfel încât să ofere o imagine dinamică și cât mai exactă a diferențelor (abaterilor) dintre nivelul planificat și realizat efectiv. Ameliorarea permanentă a proceselor și funcțiilor entității, se bazează pe controlul de gestiune care asigură un sistem de avertizare timpurie asupra problemelor ce pot apărea la entitate și contribuie la creșterea performanței, astfel asigurându-i competitivitate și prezență durabilă pe piață.

Cercetările problemelor privind sporirea eficienței și tendințelor actuale de dezvoltare a sistemului bugetar, care au fost efectuate, permite conducerii să planifice activitatea financiară de producție, să efectueze analiza operativă a rezultatelor acesteia și să ia decizii manageriale eficiente. Analiza operativă pune la dispoziție managerilor centrelor de responsabilitate informația privind datele bugetare, efective și abaterile pe tipuri de produse și articole de calculație.

O astfel de informație permite să compare valorile bugetare cu cele efective și să studieze detaliat abaterile apărute, precum și cauzele acestora. Abaterile trebuie considerate temeuri pentru elaborarea măsurilor de ajustare, corectare a căror realizare are misiunea de a atinge scopurile planificate. Este de menționat faptul că abaterile apar atât în mediul intern, cât și în cel extern al entității. De aceea, nu întotdeauna abaterile constituie o dovadă a unei activități neeficiente conducătorului centrului de responsabilitate.

**Efectuarea controlului de gestiune în baza metodei standard-cost.** Eficiența controlului de gestiune constituie una din principalele probleme ale managerilor, iar soluționarea acestei probleme constă în transformarea contabilității clasice într-o contabilitate orientată spre conducere, respectiv într-o contabilitate de gestiune.

Contabilitatea bazată pe gestiune trebuie să urmărească succesul implementării deciziilor, din care rezultă valori reale care pot fi comparate cu valorile standard. După stabilirea abaterilor înregistrate, se evidențiază cauzele de apariție și se recomandă măsuri de reducere și/sau de eliminare a diferențelor existente.

Metoda de gestiune care se adaptează bine contabilității orientată spre gestiune este metoda standard-cost care se reprezintă ca o tehnică de control bugetar. Costurile standard ca costuri prestabilite bazate pe analiza prețurilor viitoare servesc drept obiective care se prezintă în calitate de instrumente de planificare și bugetare, iar abaterile înregistrate dintre acestea și costurile efective, oferă un indicator de evaluare a performanțelor. Analiza abaterilor înregistrate permite separarea rezultatelor eficiente de cele ineficiente în cadrul activității, astfel încât managerii să poată concentra eforturile asupra unor domenii de activitate care necesită raționalizare.

Pentru analiza performanțelor entității metoda standard-cost este utilă deoarece permite constatarea abaterilor, prin compararea standardului cu realizările, analiza abaterilor în scopul căutării cauzelor care le-au produs și luarea măsurilor corectoare pe viitor.

Introducerea abaterilor de la costurile standard în rapoarte de performanță asigură un grad de exactitate procesului de evaluare. Întocmirea unui raport de performanță bazat pe costurile standard și abaterile corespunzătoare constă în respectarea politicilor entității prin identificarea persoanelor responsabile pentru fiecare abatere, determinarea cauzelor acestor abateri, crearea unui sistem de management selectiv și a unui raport adaptat necesităților conducerii.

În baza celor menționate, metoda standard-cost este utilă în analiza performanțelor entității, deoarece permite constatarea abaterilor prin compararea datelor efective cu cele stabilite standard, analiza abaterilor în scopul căutării cauzelor care le-au produs și luarea măsurilor corectoare pentru evitarea abaterilor pe viitor.

Abaterile apărute dintre costurile standard și cele efective, oferă un indicator de bază pentru evaluarea performanțelor care poate fi utilizat pentru controlul costurilor. Prin analiza abaterilor de la costurile standard, managerii își pot concentra eforturile asupra unor domenii de activitate care necesită ameliorare. Iar determinarea abaterilor contribuie la identificarea ariilor de activitate eficiente și ineficiente, însă cheia unui control eficient al operațiunilor nu constă doar în identificarea valorii abaterii, ci și în determinarea cauzei apariției acestei abateri.

În contextul celor expuse, metoda standard-cost devine un sistem eficace de măsurare a performanțelor, dacă realizează următoarele misiuni:

- motivarea membrilor entității în atingerea obiectivelor stabilite și, astfel, entitatea să-și realizeze obiectivul general;
- ameliorarea performanțelor fiecăruia dintre membrii săi;
- perfecționarea bazei de evaluare a performanțelor prin modificarea standardelor incorecte și informarea managerilor cu privire la necesitatea schimbării acestora.

Evaluarea eficientă a performanțelor depinde de politicile contabile stabilite de entitate, unde se propune introducerea abaterilor de la costurile standard în rapoartele de performanță care aduc un grad de exactitate procesului de evaluare. Astfel, managementul entității trebuie să stabilească politici adecvate care permit participarea directă a managerilor și angajaților la inițierea procesului de evaluare a performanțelor prin elaborarea planurilor operaționale, atribuirea responsabililor, comunicarea informațiilor, evaluarea centrelor de responsabilitate, și determinarea cauzelor abaterilor apărute și luarea măsurilor necesare de înlăturare a acestora.

Iar analiza costurilor standard, într-un sistem de control de gestiune eficient, are o sarcină importantă care pune la dispoziția conducerii unele informații referitoare la costuri privind facilitarea procesului decizional.

**Raportul de performanță – instrument al controlului de gestiune.** Pentru prezentarea informației privind abaterile înregistrate de la costurile standard, recomandăm entităților elaborarea raportului de performanță a costului de produse fabricate care permite compararea costurilor efective cu cele standard. Modelul de raport de performanță al costului de producție este prezentat în tabelul 1 având ca bază datele unei entități producătoare de mobilă.

Conform modelului de raport de performanță prezentat în tabelul 1, menționăm că măsurarea performanțelor comportă un efect anterior acțiunii, iar evaluarea performanțelor trecute trebuie însoțite de analiza lor. Analiza abaterilor are scopul de a oferi managerilor mijloacele necesare ameliorării performanțelor în viitor.

În baza celor menționate, rapoartele manageriale la diferite niveluri ierarhice prezintă informații necesare luării deciziilor manageriale la nivelul centrului analizat. Cu cât accedem la nivelurile ierarhice superioare, rapoartele manageriale prezintă informații mai generalizatoare privind situația centrului de responsabilitate.

**Tabelul 1. Model de raport de performanță al costului de producție a mobilei**

Raport de performanță a costului de producție a mobilei							
Entitatea: <i>Entitate producătoare de mobilă</i>			Produsul: <i>Masă de scris</i>				
Perioada: <i>Trimestrul I</i>			Componenta: <i>Laterale sertar</i>				
UM: <i>lei</i>			Cantitatea: <i>650</i>				
Costuri	Standarde	Efective	Abateri			Cauza abaterii	Persoana responsabilă
			totale:	cantitative	calitative		
CDM	41730,0	39689,0	<b>-2041,0</b>	-2215,2	+174,2	Favorabilă Discount	- Mg financiar
CDS	35659,0	34585,85	<b>-1073,15</b>	-1320,8	+247,65	Calificare Tarife mari	- Necontrolabilă
CIP	5460,0	5538,65	<b>+78,65</b>	-	+78,65	- Preț înalt	- Necontrolabilă
<b>Total</b>	82849,0	79813,5	<b>-3035,5</b>	-3536,0	+500,5	x	x

*Sursa: elaborat de autori în baza datelor entității producătoare de mobilă*

**Indicatorii de măsurare a performanțelor.** Pentru o evaluare reușită a performanțelor centrelor de responsabilitate a unei entități, apare necesitatea de a identifica indicatori de performanță. Formarea indicatorilor de performanță depinde de particularitățile și specificul activității entității și trebuie pornit de la faptul că centrele de responsabilitate, în cadrul unei entități operează în baza unui obiectiv general bine stabilit. De aceea, trebuie determinate scopurile individuale ale fiecărui centru de responsabilitate, formând astfel o parte componentă a scopului general pe entitate.

Suplimentar, la fiecare centru de responsabilitate sau locuri de apariție a costurilor, se poate utiliza un sistem de indicatori privind evaluarea performanțelor nivelului de gestiune. Indicatorii de evaluare a performanței centrelor de responsabilitate sunt prezentați în tabelul 2, având ca bază structurarea entității producătoare de mobilă pe centre de responsabilitate.

**Tabelul 2. Sistemul indicatorilor de evaluare a performanțelor centrelor de responsabilitate**

Centrele de responsabilitate și locurile de apariție ale costurilor	Indicatorii de performanță	Explicație
<b>CR-01 „Aprovizionare”</b>		
CR-011. Secția de aprovizionare	Nivelul optim de stocuri	Respectarea nivelului optim de stocuri de materiale, PAL, furnitură, adeziv, instrumente și accesorii necesare, astfel asigurând secțiile de producere la timp cu resursele materiale necesare.
CR-012. Depozitul de materie primă și materiale		
<b>CR-02 „Producere”</b>		
<i>CR-021. Activitatea de bază:</i>		
0211. Tâmplărie	Programul de croire	Respectarea programului de croire, tăiere și lipire a PAL, PTA, PFL și a lemnului necesar;
0214. Tapițerie	Programul de prelucrare al materialelor	Respectarea programului de prelucrare a lotului de lemn, PAL, PTA, PFL, poliuretan necesar comenzilor primite;
0215. Asamblare	Programul de asamblare	Respectarea programului de asamblare a mobilei conform comenzile primite.
<i>CR-022. Activitatea auxiliară:</i>		
0221. Secția de transport	Programul de transportare	Respectarea programului de transportare a bunurilor;
0222. Secția de uscarea a lemnului	Programul de uscarea	Respectarea programului de uscarea a PAL, PTA, PFL și a lemnului, păstrarea materiei prime în condiții optime

Centrele de responsabilitate și locurile de apariție ale costurilor	Indicatorii de performanță	Explicație
CR-023. Activitatea experimentală	Calitatea produselor noi	Corespunderea calității produselor fabricate după un model nou, sau cu o tehnologie mai avansată.
<b>CR-03 „Întreținere”</b>		
CR-031. Secția de reparație	Programul de reparație	Numărul de utilaje și instrumente care necesită montare și reparație.
<b>CR-04 „Distribuire”</b>		
CR-041. Secția marketing	Promovarea produselor	Respectarea programului de promovare a produselor pe piață, prezentarea indicatorilor volumului de vânzări, calitatea produselor vândute.
CR-042. Depozitul de produse finite	Păstrarea produselor	Respectarea programului de control al modalității de păstrare a produselor finite la depozite.
<b>CR-05 „Gestiune”</b>		
CR-052. Sectorul administrativ	Programul încasări-plăți	Respectarea programului de achitare cu furnizorii și de încasare cu clienții a numerarului, elaborarea bugetelor, pregătirea rapoartelor interne de activitate.
CR-053. Paza	Identificarea încălcărilor	Enumerarea încălcărilor și identificarea persoanelor vinovate.

*Sursa: elaborat de autori și recomandați entităților producătoare de mobilă*

În baza indicatorilor de performanță prezentați, este de menționat faptul că pilotajul controlului de gestiune se sprijină pe informații care permit evaluarea progresului spre obiective, iar instrumentele de evaluare a acestora urmăresc realizarea bugetelor, editarea diverselor informații, nu doar de natură contabilă și financiară, consemnarea situației și semnalarea evenimentelor viitoare.

**Concluzii.** Conceptul de performanță se referă la o judecată asupra unui rezultat și la maniera în care acesta este atins, ținând cont de obiectivele și de condițiile de realizare. Măsurarea performanței depășește simpla constatare având ca obiectiv luarea deciziilor pentru ameliorarea condițiilor performante. Sistemele de măsurare și pilotaj al performanței la nivel de entitate trebuie să asigure strategia de ansamblu a acesteia prin acțiuni pertinente, iar evaluarea performanțelor servește drept componentă al controlului de gestiune care nu poate fi abordat în afara unor obiective stabilite de entitate.

Cheia de succes privind întocmirea unui raport de performanță bazat pe costurile standard și abaterile corespunzătoare constă în respectarea politicilor entității prin identificarea persoanelor responsabile pentru fiecare abatere, determinarea cauzelor fiecărei abateri, crearea unui raport adoptat fiecărei funcții. Prin performanțe, entitatea scoate în evidență oportunitățile mediului extern, care o orientează de a trece mai ușor peste perioadele de criză, de a satisface cerințele consumatorilor și de a obține un nivel mai ridicat în rândul concurenților.

#### **Bibliografie:**

1. Boisselier P. Contrôle de gestion. Vuibert, 2013, 672 p.
2. Bucșă R. Dimensionarea strategică a informației costurilor în contabilitatea managerială. Iași: Ed. Tehnopress, 2009, 246 p.
3. Gruian C. M. Ce înțelegem prin performanța companiei? În: Analele Universității „Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Seria Economie, nr 4/2010, pp. 243-255.
4. Horváth J. Controlling. Sisteme eficiente de creștere a performanței entității. București: Ed. C.H. Beck, 2010, 328 p.
5. Jianu I. Evaluarea, prezentarea și analiza performanței întreprinderii. București: Ed. CECCAR, 2007, 572 p.
6. Radu M. Contabilitate de gestiune. Târgoviște: Ed. Bibliotheca, 2010, 343 p.
7. Tabără N., Briciu S. (coordonatori) și alții. Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune. Iași: Ed. Tipomoldova, 2012, 626 p.

**КОНТРОЛЬ СОСТОЯНИЯ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ  
CONTROL OF STATUS OF RECEIVABLES**

*ДРАБАНИЧ Анна, к.э.н., доцент,  
Винницкий финансово-экономический университет, Украина*

*Аннотация.* В данной работе автор рассматривает вопросы организации, методики учета расчетных операций и анализа дебиторской задолженностей. Отдельное внимание уделено этапам и процедурам проверки расчетов с покупателями и заказчиками.

**Ключевые слова:** дебиторы (должники), виды, дебиторская задолженность, риск возникновения

**JEL:** M 12, M 41

**Введение.** Актуальность темы исследования определяется тем, что предприятия постоянно ведут расчеты с поставщиками за приобретенные у них ценности и оказанные услуги; с покупателями - за купленные ими товарно-материальные ценности. В условиях нестабильной рыночной экономики риск неоплаты или несвоевременной оплаты счетов увеличивается, что приводит к появлению дебиторской и кредиторской задолженностей. Часть этой задолженности в процессе хозяйствования неизбежна и должна находиться в рамках допустимых значений. Сомнительная дебиторская задолженность и просроченная кредиторская задолженность свидетельствуют о нарушении поставщиками и клиентами финансовой и платежной дисциплины, требует незамедлительного принятия соответствующих мер для устранения негативных последствий. Своевременное принятие этих мер, возможно, только при осуществлении со стороны предприятия систематического контроля при помощи бухгалтерского учета и периодического проведения анализа задолженности.

Управление дебиторской задолженностью является одной из самых актуальных звеньев деятельности руководства предприятия, которая требует ежедневного контроля за его состоянием и принятием эффективных решений.

*Цель исследования* - изучить организацию и методику учета расчетных операций и анализа дебиторской задолженностей, обобщить передовой опыт ведения учета расчетных операций и анализа задолженности и внести предложения по их совершенствованию в рыночных условиях хозяйствования.

*Предметом исследования* является организационно-экономические отношения в сфере управления дебиторской задолженностью предприятий.

**Основная часть.** В условиях рыночного механизма хозяйствования существуют определенные принципы взаимоотношения с покупателями и заказчиками, которые упрощенно можно изложить следующим образом: продавай с немедленной дальнейшей или предварительной оплатой, покупай в кредит, кредиты покупателя на срок меньший, чем тот, на который получаешь кредит у поставщика, при соглашении обязательно определяют и изучают платежеспособность партнера.

Предприятия имеют различные экономические связи с другими субъектами хозяйствования, вступая в ними в расчеты, которые следует построить таким образом, чтобы все платежи проходили в сжатые сроки. Соблюдение платежной дисциплины предполагает своевременное выполнение обязательств по платежам за товары и услуги, расчеты с банком, финансовыми учреждениями, со всеми юридическими и физическими лицами.

Хозяйственные связи - необходимое условие деятельности предприятий, так как они обеспечивают бесперебойность поставок сырья и материальных ценностей. Оформляются и закрепляются хозяйственные связи договорами, согласно которым одно предприятие



выступает поставщиком ценностей, работ или услуг, а другое - их покупателем, потребителем, а значит, и плательщиком.

Осуществляя предпринимательскую деятельность, экономические субъекты надеются не только вернуть вложенные средства, но и получить доходы. Однако, в связи со спадом производства, часто возникают ситуации, когда предприятие не может взыскать долги с контрагентов. В этом случае возникает дебиторская задолженность, которая является неотъемлемым элементом сбытовой деятельности предприятия. Рост дебиторской задолженности ухудшает финансовое состояние предприятий, достаточно большая ее часть в общей структуре активов снижает ликвидность и финансовую устойчивость предприятия, повышает риск финансовых потерь предприятия, а иногда приводит даже к банкротству.

Эффективное управление дебиторской задолженностью должно основываться на внутренней кредитной политике предприятия, которую следует рассматривать как стандартный набор процедур для того, чтобы принять решение по вопросам получения кредита, в частности, на каких условиях, обеспечение соблюдения условий кредита и определение условий предоставления скидки. Разумеется, если предприятие требует быстрой оплаты за отгруженную продукцию, то уменьшаются затраты на обслуживание дебиторской задолженности, а также риск возникновения безнадежной дебиторской задолженности, одновременно увеличивается доходность и прибыльность предприятия.

Дебиторская задолженность является неотъемлемым элементом сбытовой деятельности предприятия, но достаточно большая ее часть в общей структуре активов снижает ликвидность и финансовую устойчивость предприятия, повышает риск финансовых потерь предприятия.

Согласно стандартам бухгалтерского учета, дебиторская задолженность – это сумма задолженности дебиторов предприятию на определенную дату. Дебиторами могут быть как юридические, так и физические лица, которые задолжали предприятию денежные средства, их эквиваленты или другие активы.

Таким образом, дебиторскую задолженность можно определить как оборотный актив предприятия, возникает в его сбытовой деятельности и характеризует взаимоотношения контрагентов по оплате стоимости полученного товара (работы, услуги).

Сегодня большое внимание следует уделить проблемам организации расчетов с поставщиками. В условиях современной конкуренции от этого зависят конечные финансовые результаты, воспроизводство капитала, его структура и, как следствие, финансовая устойчивость предприятия.

В ходе проверки состояния расчетов с поставщиками и подрядчиками следует:

- проверить правильность оформления первичных документов по прибытию товарно-материальных ценностей и получению услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения кредиторской задолженности;
- подтвердить своевременность погашения и правильность отражения в бухгалтерском учете задолженности;
- проверить правильность оформления первичных документов по поставкам и оказания услуг в целях подтверждения обоснованности возникновения дебиторской задолженности;
- подтвердить своевременность погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета дебиторской задолженности.

Этапы проверки расчетов с покупателями и заказчиками:

- проверка договоров с покупателями и заказчиками (их правовая оценка, изучение условий договоров, установление круга покупателей и заказчиков)
- сверка расчетов с покупателями и заказчиками;
- проверка организации первичного учета расчетов с покупателями и заказчиками;
- проверка состояния задолженности покупателей и заказчиков;
- проверка правильности отражения в бухгалтерском учете отдельных операций по расчетам с покупателями и заказчиками;

- проверка соответствия данных аналитического учета расчетов с покупателями и заказчиками данным сводного (синтетического) учета;

- проверка организации налогового учета по расчетам с покупателями и заказчиками.

Цель этой процедуры – убедиться в том, что задолженность контрагентов и задолженность перед контрагентами, которая отражена на счетах учета является реальной. Эта процедура - одна из важнейших в контроле расчетов с поставщиками и подрядчиками, так как операции с задолженностью и погашением ее наличными представляют возможность для мошенничества, растрат и искажений финансовой отчетности. Проверяющий должен знать типичные способы совершения и сокрытия таких действий.

В учете, рассматриваются свойственне определенные факторы риска, обусловленные следующими причинами:

- отсутствием многократного контроля за первичными документами на стадии их создания и проверки;
- сложностью восстановления отсутствующих и исправления неправильно оформленных документов;
- большой вероятностью несвоевременного поступления подтверждающих документов;
- отсутствием унификации значительной части первичных документов, подтверждающих осуществление расчетных операций.

Отсутствие подтверждающих документов выявляется в ходе осуществления проверки системы первичного учета по данному вопросу. Также следует осуществить проверку расчетов по претензиям, предъявляемым поставщикам, если счет поставщика оплачен и акцептован до поступления ценностей, а при приемке на склад оказалась их недостачи против фактического количества или оказались несоответствия принятых товаров по ценам, качеству, номенклатуре против оговоренных в договоре размеров. При проверке таких операций следует убедиться, что претензия действительно была предъявлена и отражены на счете "Расчеты по претензиям" суммы соответствуют значениям, указанным в коммерческом акте.

При проверке расчетов с поставщиками необходимо выяснить документальную обоснованность произведенных операций, убедиться в достоверности документов и правильности их оформления. Отсюда снимится риск того, что первичная документация может быть не признана в качестве подтверждающей, если будут какие-либо сомнения в правильности оформления документов и их комплектности.

Факторы риска, а также возможность различного рода злоупотреблений, обуславливающих необходимость предварительного исследования системы первичного учета на участке расчетов с поставщиками являются не единичными. Поэтому позволит контроллеру более подготовлено подойти к осуществлению основных процедур контроля по данному разделу учета, а также обоснованно определить объемы выборки и способы отбора элементов в проверяемой совокупности.

Осуществляя процедуру проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками необходимо убедиться:

- что в наличии есть договоры на поставку продукции, оформленных в соответствии с требованиями законодательства;
- учет, соответствующий поставки положением нормативных актов;
- в правильности составления корреспонденции счетов;
- в соответствии данных синтетического и аналитического учета расчетных счетов.

Следует проверить реальность дебиторской задолженности которую условно можно разделить на нормальную и просроченную дебиторскую. Задолженность за товары, работы, услуги, не оплаченную в установленный договором срок, представляет собой просроченную дебиторскую задолженность. Она, нереальная к взысканию, может образоваться вследствие: ликвидации должника; банкротства должника; истечении срока исковой давности без подтверждения задолженности со стороны должника; наличия денежных средств на счетах в «проблемном» банке.

В рамках данной методики предлагается классифицировать всю дебиторскую задолженность в зависимости от риска оцененного с помощью методики делового рейтинга покупателя следующим образом:

- стандартная - задолженность срочная или просроченная на срок не более 30 дней и предприятие (покупатель) имеет финансовый рейтинг не ниже 20 баллов;

- сомнительная - задолженность просроченная от 30 до 90 дней и предприятие (покупатель) имеет финансовый рейтинг не ниже 10 баллов; под сомнительную задолженность рекомендуем создавать резерв по сомнительным долгам в размере 50% суммы долга.

- безнадежная задолженность свыше 90 дней и финансовый рейтинг предприятия ниже 10 баллов; под безнадежную задолженность создается резерв в размере суммы долга.

Сомнительные долги завышают реальный результат реализации, поэтому в соответствии с принципом осмотрительности предприятие должно определять возможные потери от невозврата части долгов покупателями в момент признания дохода от реализации, а не в том периоде, когда покупатели не смогли оплатить товар. Исходя из вышесказанного, дебиторскую задолженность в финансовой отчетности следует показывать по чистой реализационной стоимости.

Достаточно сложным вопросом в учете дебиторской задолженности остается вопрос безнадежной дебиторской задолженности, которая может возникнуть вследствие ухудшения финансового состояния дебитора, что является весьма актуальным в современных условиях. Относительно безнадежной задолженности предлагается разработать план взыскания, который включает в себя проведение переговоров с должником о мерах предпринимаемых им для погашения задолженности, например, реализации имущества, подписания соглашений о реструктуризации задолженности, обращение в суд с иском о взыскании суммы долга или о признании должника банкротом.

Нормальной считается дебиторская задолженность, возникшая в связи с установленной системой расчетов, срок погашения которой еще не наступил.

Наиболее значительных размеров мошенничество может достигать при осуществлении закупочных операций. Изучением расчетов по которым фактурные поставки проверяется порядком отражения на счетах учета операций по получению ТМЦ от сторонних организаций, которые не подтверждены в течение определенного срока первичными документами.

Одновременно на основе данных аналитического учета по соответствующим счетам расчетов проверяют правильность разделения дебиторской задолженности на краткосрочную и долгосрочную с выделением "просроченной", а из нее - длительностью свыше 3-х месяцев и более 12-ти месяцев. Исходя из требований составления отчетности к долгосрочной относится задолженность, которая должна быть погашена в течение 12-ти месяцев, а не на дату заключения договора.

Для определения реальности задолженности анализируются материалы инвентаризации. В случае отсутствия материалов инвентаризации или данные инвентаризации вызывают сомнения, следует осуществить сплошную или выборочную инвентаризацию расчетов.

Реальность задолженности определяют также проверкой документальной обоснованности остатков дебиторской задолженности по каждому виду расчетов. Суммы задолженности, не подтвержденные документами, относятся к нереальной задолженности. К ней также относятся и суммы задолженности с истекшим сроком давности, которые выявляются путем анализа задолженности по срокам возникновения.

Конечная цель бухгалтерского учета расчетов с поставщиками и подрядчиками - предоставление достоверной информации о возникших и погашенных обязательствах. Вопрос отображения этой информации в бухгалтерской отчетности регулируется соответствующими Положением по бухгалтерскому учету.

Дебиторскую задолженность при острой потребности в средствах можно продать. Ее покупают предприятия, которые являются должниками дебитора с дисконтной скидкой. Купить долг может также компания, которая входит в ту же финансовую группу, что и должник, и заинтересована в скупке всех долгов предприятий холдинга. Кроме того, перепродать долг можно лицу, заинтересованному во владении правами требования именно к этому должнику.

Таким образом, чисто методологический вопрос распределения задолженности на долгосрочную и краткосрочную, очень важный для анализа. Общепринятой границей между долгосрочной и краткосрочной задолженностью является срок погашения через один год. Ниже этого порога задолженность считается краткосрочной, выше - долгосрочной.

Анализ дебиторской задолженности имеет большое значение для предприятий, функционирующих в условиях рынка. Для анализа долгосрочной задолженности используется дисконтирование денежных потоков, учитывающее временную стоимость денежных средств, и как следствие, возможность их краткосрочного использования. Краткосрочные текущие планы составляют без дисконтирования, то есть по номиналу, считая, что искажение данных в этом случае можно пренебречь.

Обращаются в суд в следующих ситуациях: должник не признает долг или имеет встречные претензии к кредитору; должник признает долг, не имеет претензий к кредитору, владеет активами, достаточными для погашения обязательства, но не желает платить или требует от кредитора льготных условий поставок; дебитор находится в предбанкротном состоянии.

В последнем случае наличие исполнительного листа позволяет в случае банкротства попасть во вторую очередь требований, что, как правило, существенно повышает шансы кредитора на погашение долга.

К обращению в суд кредитору важно оценить законность своих требований, надежность доказательной документальной базы, наличие у должника имущества или денежных средств, которые обеспечат реальную возможность выполнения положительного для кредитора судебного решения.

Сомнительный долг - это текущая дебиторская задолженность за продукцию, товары, услуги, по которой существует неуверенность в ее погашении должником.

**Заключение.** Контроль, анализ и управление дебиторской задолженностью имеет большое значение для предприятий, функционирующих в условиях рынка. Умелое и эффективное управление этой частью текущих активов является неотъемлемым условием поддержания необходимого уровня ликвидности и платежеспособности. Управление дебиторской задолженностью необходимо при формировании имиджа надежного заемщика, так и с точки зрения обеспечения эффективной текущей деятельности предприятия.

#### Библиография:

1. Нашкерська М. М. Управління дебіторською заборгованістю / М. М. Нашкерська // Економічні науки. – 2010. – №10. – С. 136-140.
2. Рибалко О. М. Деякі аспекти управління дебіторською заборгованістю / О. М. Рибалко // Економічні науки. – 2010. – №9/8 – С. 164-167.
3. Яструбський М. Я. Дебіторська та кредиторська заборгованість / М. Я. Яструбський // Науковий вісник НЛТУ – 2011. – №21.4. – С. 276-281.
4. Лищенко О. Г. Управління дебіторською заборгованістю підприємства / О. Г. Лищенко // Економічні науки. – 2010. – №6. – С. 204–209.

**UTILIZAREA RATING-ULUI MULTIDIMENSIONAL ÎN ANALIZA STABILITĂȚII  
FINANCIARE LA ENTITĂȚILE DIN INDUSTRIA VINICOLĂ  
THE UTILISATION OF MULTIDIMENSIONAL RATING IN THE FINANCIAL  
STABILITY ANALYSIS TO THE WINE INDUSTRY ENTITIES**

**MUNTEAN Neli, dr., conf.univ., ASEM, [nelimuntean8@gmail.com](mailto:nelimuntean8@gmail.com)  
CÂRSTINA Silviu-Valentin, dr., asist.univ., Universitatea din Craiova, România,  
[silviu.carstina@yahoo.com](mailto:silviu.carstina@yahoo.com)**

**Rezumat.** Analiza stabilității financiare nu poate prezenta un exercițiu complet fără identificarea posibilităților de măsurare cantitativă a acestui fenomen. În articolul de față mi-am propus să prezint modelul ratingului multidimensional ce poate fi utilizat pentru măsurarea stabilității financiare. Scopul acestui raport este de a introduce și extinde problemele fundamentale aferente analizei stabilității financiare, și în special la entitățile din industria vinicolă. Astfel, acest studiu, dezvoltat ca o fuziune a cunoștințelor existente și proprii de cercetare, își propune să ofere o bază de reflecție și discuții cu teoreticieni, practicieni și analiști din domeniul financiar.

**Abstract.** Financial stability analysis cannot provide a complete exercise without identifying the possibilities for quantitative measurement of this phenomenon. In the present article, I intended to present the model of multidimensional rating that can be used to measure the financial stability. The purpose of this report is to introduce and expand the fundamental problems concerning financial stability analysis on the wine industry entities. Thus, the following study, developed as a fusion of existing knowledge and author's own research, aims to provide a basis for reflection and discussion with theorists, practitioners and analysts within the financial domain.

**Key-words:** financial stability, methods of multidimensional rating, entity, wine industry.

**JEL:** C44, L25, M41, O21.

**Introducere.** Având în vedere profundele transformări care a avut loc în ultimele decenii sub acțiunea puternicei mișcări de inovare tehnologică, liberalizare și globalizare în economia națională, realizarea stabilității financiare constituie una din noile provocări căreia trebuie să-i facă față economiile contemporane.

Industria vinicolă în Republica Moldova reprezintă una dintre ramurile principale ale economiei țării, deoarece practic 90 - 95% din tot volumul vinului produs merge la export, constituind astfel o importantă sursă de venit pentru bugetul statului. Viile ocupă o suprafață de 148.500 hectare, din care 107.800 de hectare sunt folosite pentru producția comercială. Restul de 40.700 de hectare sunt viile cultivate în sate, pe terenurile de lângă case, folosite pentru a face vin de casă ([https://ro.wikipedia.org/wiki/Industria\\_vinicol%C4%83\\_%C3%AEn\\_Republica\\_Moldova](https://ro.wikipedia.org/wiki/Industria_vinicol%C4%83_%C3%AEn_Republica_Moldova)). Sectorul de fabricare a vinurilor din struguri includea 293 companii la finele anului 2015 dintre care 245 companii sunt active, având veniturile din vânzări mai mari ca zero ([www.statistica.md](http://www.statistica.md)).

Pentru a analiza stabilitatea financiară în sectorul dat am selectat un număr de 10 entități, pentru care am prelucrat situațiile financiare pentru o perioadă de 5 ani (2011- 2015). Entitățile cuprinse în eșantion sunt dispersate pe întreg teritoriul național, sunt entitățile ce au generat cele mai mari venituri din vânzări în această perioadă. Astfel, ele se încadrează în categoria celor mai mari întreprinderi fiind reprezentative pentru sectorul din care fac parte.

La aceste 10 entități analizate, putem remarca că veniturile din vânzări au avut o tendință de sporire în perioada analizată, creșterea medie anuală fiind de 13,19%, înregistrând o ameliorare semnificativă în anul 2015. Aceeași tendință de creștere, a avut-o și valoarea activelor, creșterea medie anuală fiind de 7,50%, reflectând un nivel ridicat de eficiență. Singurul indicator ce denotă o diminuare în perioada analizată, este numărul mediu de angajați, nivelul acestuia reducându-se în medie cu 4,37%, astfel evidențiind o modernizare a tehnologiei de producere. Putem afirma că



scăderea numărului de salariați a avut loc concomitent cu creșterea nivelului de tehnologizare a sectorului.

**Tabelul 1. Evoluția vânzărilor, activelor și angajaților**

SPECIFICATIE	Anul 2011	Anul 2012	Anul 2013	Anul 2014	Anul 2015	Medie anuală
<b>VV Total (mln. lei)</b>	846,09	957,36	1122,06	1074,63	1360,64	
Dinamica VV		13,15%	17,20%	-4,23%	26,61%	13,19%
<b>Total Active (mln. lei)</b>	1786,82	1972,79	2153,18	2256,2	2384,13	
Dinamica activelor		10,41%	9,14%	4,78%	5,67%	7,50%
<b>Nr. mediu salariați</b>	2072	1982	2390	1966	1652	
Dinamica salariați		-4,34%	20,59%	-17,74%	-15,97%	-4,37%

*Sursa: Prelucrări ale autorului.*

Comparând evoluția acestor 10 entități din sector cu evoluția economiei în ansamblu constatăm că dacă în ultimii trei ani economia a crescut în medie cu 3%, iar indicatorii entităților analizate în medie cu 13%, putem constata că există o corelare de evoluție între sector și economia națională, prin faptul că în Republica Moldova se pune accent pe dezvoltarea sectorului de vinificație.

**Tabelul 2. Evoluția economiei în ansamblu în corelație cu indicatorii entităților analizate**

SPECIFICATIE	Anul 2012	Anul 2013	Anul 2014	Anul 2015	Medie anuală
<b>Dinamica PIB</b>	-0,70%	8,90%	4,60%	-0,50%	3,08%
<b>Dinamica VV</b>	13,15%	17,20%	-4,23%	26,61%	13,19%
<b>Dinamica activelor</b>	10,41%	9,14%	4,78%	5,67%	7,50%
<b>Dinamica nr. med salar</b>	-4,34%	20,59%	-17,74%	-15,97%	-4,37%

*Sursa: Prelucrări ale autorului.*

**Metodologia de analiză.** Comensurarea stabilității financiare este dificilă din cauza naturii sale multidimensionale, ceea ce face aproape imposibilă concentrarea acesteia într-un singur indicator. Pentru aceasta în studiul dat se propune utilizarea unei metode mai complexe de analiză bazată pe modelul de rating multidimensional. Metodologia modelelor de rating multidimensional presupune parcurgerea următoarelor etape (Савицкая Г.В., 2016) :

**Etapa 1.** Se fundamentează un sistem de rate cu ajutorul cărora se va aprecia stabilitatea financiară (starea economico-financiară) a entităților supuse cercetării. Apoi, se colectează informația cu privire la aceste rate și se alcătuieste matricea datelor inițiale.

Datele inițiale pot fi prezentate atât în valori absolute ce caracterizează starea entității la o perioadă anumită, cât și sub formă de indici, care arată evoluția acestor rate. Este posibil și studiul simultan: atât în valori absolute, cât și în valori relative.

**Tabelul 3. Matricea datelor inițiale**

Entități	Rata lichidității curente	Viteza de rotație a activelor, rotații	Rata rentabilității activelor	Rata autonomiei globale	Cota fondului de rulment în active circulante
<b>anul 2012</b>					
1	137,87	<b>0,79</b>	0,09	42,51	27,47
2	609,78	0,47	-0,76	21,41	83,60
3	283,12	0,48	-4,85	31,73	64,68
4	55,13	0,77	4,21	7,48	-81,39
5	<b>684,99</b>	0,57	-1,36	<b>95,54</b>	<b>85,40</b>
6	236,76	0,33	0,74	27,61	57,76
7	254,98	0,38	0,52	50,86	60,78
8	312,70	0,47	1,34	46,16	68,02
9	503,70	0,35	2,19	78,40	80,15
10	181,00	0,67	<b>4,25</b>	44,22	44,75
<b>anul 2013</b>					
1	314,46	1,01	0,77	44,46	68,20
2	326,86	0,65	-1,54	19,20	69,41
3	269,51	0,45	-6,74	24,21	62,90

Entități	Rata lichidității curente	Viteza de rotație a activelor, rotații	Rata rentabilității activelor	Rata autonomiei globale	Cota fondului de rulment în active circulante
4	48,99	<b>1,30</b>	4,05	11,36	-104,13
5	593,00	1,06	0,82	<b>91,78</b>	83,14
6	262,01	0,31	1,09	26,31	61,83
7	294,97	0,35	0,77	46,07	66,10
8	224,24	0,46	0,36	34,62	55,40
9	<b>779,60</b>	0,38	2,96	77,94	<b>87,17</b>
10	137,05	0,59	<b>8,63</b>	42,02	27,03
<b>anul 2014</b>					
1	264,43	0,73	0,62	43,85	62,18
2	876,60	0,51	-1,03	20,39	88,59
3	302,69	0,49	-2,39	27,02	66,96
4	60,76	<b>1,19</b>	5,10	14,26	-64,59
5	154,10	0,96	0,18	26,24	35,11
6	383,79	0,43	0,92	29,80	73,94
7	286,12	0,34	0,12	45,94	65,05
8	338,39	0,39	0,82	32,24	70,45
9	<b>1.315,58</b>	0,20	1,82	<b>80,98</b>	<b>92,40</b>
10	124,72	0,51	<b>9,84</b>	42,87	19,82
<b>anul 2015</b>					
1	392,85	0,73	1,28	47,80	74,55
2	964,20	0,70	0,64	20,66	89,63
3	358,35	0,60	2,79	22,49	72,09
4	83,80	<b>1,46</b>	4,18	14,33	-19,33
5	139,50	0,75	1,05	14,19	28,32
6	272,19	0,63	<b>5,45</b>	26,17	63,26
7	276,53	0,34	2,68	42,76	63,84
8	265,17	0,51	2,50	32,39	62,29
9	<b>1.551,77</b>	0,40	5,33	<b>86,62</b>	<b>93,56</b>
10	146,49	0,60	2,61	45,41	31,74

*Sursa: adaptat după Савицкая Г.В., 2016*

**Etapa 2.** În tabelul cu datele inițiale pentru fiecare coloană se determină elementul cu nivelul maxim, căruia i se atribuie valoarea 1. Apoi toate elementele din coloana respectivă ( $a_{ij}$ ) se raportează la valoarea elementului maxim ( $\max a_{ij}$ ). Ca rezultat se formează matricea coeficienților standardizați ( $x_{ij}$ ), prezentată în tabelul 4:

$$x_{ij} = \frac{a_{ij}}{\max a_{ij}}$$

Dacă din punct de vedere economic pozitiv se apreciază nivelul minim al indicatorului (de exemplu, cheltuieli la 1 000 lei CA), atunci trebuie modificat calculul scalei, astfel în cât, indicatorului minim să-i revină valoarea maximă.

**Tabelul 4. Matricea coeficienților standardizați**

Entități	Rata lichidității curente	Viteza de rotație a activelor, rotații	Rata rentabilității activelor	Rata autonomiei globale	Cota fondului de rulment în active circulante
<b>anul 2012</b>					
1	0,20	1,00	0,02	0,44	0,32
2	0,89	0,60	-0,18	0,22	0,98
3	0,41	0,60	-1,14	0,33	0,76
4	0,08	0,97	0,99	0,08	-0,95
5	1,00	0,71	-0,32	1,00	1,00
6	0,35	0,42	0,17	0,29	0,68
7	0,37	0,47	0,12	0,53	0,71
8	0,46	0,59	0,32	0,48	0,80
9	0,74	0,44	0,51	0,82	0,94
10	0,26	0,85	1,00	0,46	0,52
<b>anul 2013</b>					
1	0,40	0,78	0,09	0,48	0,78

Entități	Rata lichidității curente	Viteza de rotație a activelor, rotații	Rata rentabilității activelor	Rata autonomiei globale	Cota fondului de rulment în active circulante
2	0,42	0,50	-0,18	0,21	0,80
3	0,35	0,35	-0,78	0,26	0,72
4	0,06	1,00	0,47	0,12	-1,19
5	0,76	0,82	0,10	1,00	0,95
6	0,34	0,24	0,13	0,29	0,71
7	0,38	0,27	0,09	0,50	0,76
8	0,29	0,36	0,04	0,38	0,64
9	1,00	0,29	0,34	0,85	1,00
10	0,18	0,46	1,00	0,46	0,31
<b>anul 2014</b>					
1	0,20	0,61	0,06	0,54	0,67
2	0,67	0,43	-0,10	0,25	0,96
3	0,23	0,41	-0,24	0,33	0,72
4	0,05	1,00	0,52	0,18	-0,70
5	0,12	0,81	0,02	0,32	0,38
6	0,29	0,36	0,09	0,37	0,80
7	0,22	0,28	0,01	0,57	0,70
8	0,26	0,32	0,08	0,40	0,76
9	1,00	0,17	0,18	1,00	1,00
10	0,09	0,43	1,00	0,53	0,21
<b>anul 2015</b>					
1	0,25	0,50	0,23	0,55	0,80
2	0,62	0,48	0,12	0,24	0,96
3	0,23	0,41	0,51	0,26	0,77
4	0,05	1,00	0,77	0,17	-0,21
5	0,09	0,51	0,19	0,16	0,30
6	0,18	0,43	1,00	0,30	0,68
7	0,18	0,23	0,49	0,49	0,68
8	0,17	0,35	0,46	0,37	0,67
9	1,00	0,27	0,98	1,00	1,00
10	0,09	0,41	0,48	0,52	0,34

*Sursa: adaptat după Савицкая Г.В., 2016*

**Etapa 3.** Toate elementele matricei de coordonate se ridică la pătrat. Dacă se ține cont de greutatea specifică a fiecărei rate, rezultatele obținute suplimentar se înmulțesc cu nivelul de greutate (K) aferent fiecărei rate, stabilit de către experți. Apoi, se calculează suma coloanelor:

$$R_j = K_1x_{1j}^2 + K_2x_{2j}^2 + \dots + K_nx_{nj}^2.$$

**Etapa 4.** Rezultatele analizei de rating ( $R_{ij}$ ) se aranjează în ordinea mărimii, obținându-se astfel rating-ul fiecărei entități. Primul loc îl deține entitatea cu punctajul maxim, locul doi - entitatea cu rezultatul următor etc.

**Tabelul 5. Rezultatele analizei de rating**

Entități	Rata lichidității curente	Viteza de rotație a activelor, rotații	Rata rentabilității activelor	Rata autonomiei globale	Cota fondului de rulment în active circulante	Suma coeficienților standardizați	Locul entității
<b>anul 2012</b>							
1	0,04	1,00	0,00	0,20	0,10	1,34	<b>VIII</b>
2	0,79	0,35	0,03	0,05	0,96	2,19	<b>VI</b>
3	0,17	0,36	1,30	0,11	0,57	2,52	<b>IV</b>
4	0,01	0,94	0,98	0,01	0,91	2,84	<b>II</b>
5	1,00	0,51	0,10	1,00	1,00	3,61	<b>I</b>
6	0,12	0,17	0,03	0,08	0,46	0,86	<b>X</b>
7	0,14	0,22	0,01	0,28	0,51	1,17	<b>IX</b>
8	0,21	0,35	0,10	0,23	0,63	1,53	<b>VII</b>
9	0,54	0,19	0,26	0,67	0,88	2,55	<b>III</b>
10	0,07	0,72	1,00	0,21	0,27	2,28	<b>V</b>
<b>anul 2013</b>							

**CONTABILITATEA și PROFESIA CONTABILĂ în era provocărilor**

Entități	Rata lichidității curente	Viteza de rotație a activelor, rotații	Rata rentabilității activelor	Rata autonomiei globale	Cota fondului de rulment în active circulante	Suma coeficienților standardizați	Locul entității
1	0,16	0,61	0,01	0,23	0,61	1,63	IV
2	0,18	0,25	0,03	0,04	0,63	1,13	VII
3	0,12	0,12	0,61	0,07	0,52	1,44	VI
4	0,00	1,00	0,22	0,02	1,43	2,67	III
5	0,58	0,67	0,01	1,00	0,91	3,16	I
6	0,11	0,06	0,02	0,08	0,50	0,77	IX
7	0,14	0,07	0,01	0,25	0,57	1,05	VIII
8	0,08	0,13	0,00	0,14	0,40	0,76	X
9	1,00	0,09	0,12	0,72	1,00	2,92	II
10	0,03	0,21	1,00	0,21	0,10	1,55	V
<b>anul 2014</b>							
1	0,04	0,38	0,00	0,29	0,45	1,17	V
2	0,44	0,18	0,01	0,06	0,92	1,62	III
3	0,05	0,17	0,06	0,11	0,53	0,92	VIII
4	0,00	1,00	0,27	0,03	0,49	1,79	II
5	0,01	0,65	0,00	0,11	0,14	0,91	IX
6	0,09	0,13	0,01	0,14	0,64	1,00	VI
7	0,05	0,08	0,00	0,32	0,50	0,95	VII
8	0,07	0,11	0,01	0,16	0,58	0,92	VIII
9	1,00	0,03	0,03	1,00	1,00	3,06	I
10	0,01	0,18	1,00	0,28	0,05	1,52	IV
<b>anul 2015</b>							
1	0,06	0,25	0,06	0,30	0,63	1,31	V
2	0,39	0,23	0,01	0,06	0,92	1,61	IV
3	0,05	0,17	0,26	0,07	0,59	1,14	VI
4	0,00	1,00	0,59	0,03	0,04	1,66	III
5	0,01	0,26	0,04	0,03	0,09	0,43	X
6	0,03	0,19	1,00	0,09	0,46	1,77	II
7	0,03	0,05	0,24	0,24	0,47	1,03	VII
8	0,03	0,12	0,21	0,14	0,44	0,95	VIII
9	1,00	0,07	0,95	1,00	1,00	4,03	I
10	0,01	0,17	0,23	0,27	0,12	0,80	IX

*Sursa: adaptat după Савицкая Г.В., 2016*

**Concluzii.** Nivelul mediu al coeficienților standardizați la cele 10 entități din eșantion este prezentat în tabelul 6.

**Tabelul 6. Rezultatele medii ale analizei de rating**

Entități	Anul 2012		Anul 2013		Anul 2014		Anul 2015		MEDIA	
	Suma	Locul	Suma	Locul	Suma	Locul	Suma	Locul	Suma	Locul
05_C_WINE_1	1,34	VIII	1,63	IV	1,17	V	1,31	V	1,35	VII
05_C_WINE_2	2,19	VI	1,13	VII	1,62	III	1,61	IV	1,63	IV
05_C_WINE_3	2,52	IV	1,44	VI	0,92	VIII	1,14	VI	1,42	VI
05_C_WINE_4	2,84	II	2,67	III	1,79	II	1,66	III	2,24	III
05_C_WINE_5	3,61	I	3,16	I	0,91	IX	0,43	X	2,27	II
05_C_WINE_6	0,86	X	0,77	IX	1,00	VI	1,77	II	1,02	VIII
05_C_WINE_7	1,17	IX	1,05	VIII	0,95	VII	1,03	VII	0,99	IX
05_C_WINE_8	1,53	VII	0,76	X	0,92	VIII	0,95	VIII	0,91	X
05_C_WINE_9	2,55	III	2,92	II	3,06	I	4,03	I	2,77	I
05_C_WINE_10	2,28	V	1,55	V	1,52	IV	0,80	IX	1,48	V

*Sursa: Prelucrări ale autorului.*

Astfel din tabel se observă că entitatea WINE 9 este cea mai stabilă, acumulând cel mai mare scor – în mediu 2,77 puncte. Aceasta se datorează în mare parte nivelului înalt de lichiditate, a

ratei de autonomie globală, cât și cotei ridicate a fondului de rulment în activele circulante. În acest context, putem afirma că aceste rate reflectă un grad înalt de stabilitate și independență financiară și o continuă consolidare a entității respective (Achim, 2014).

Entitatea WINE 5 fiind cea mai stabilă pe parcursul anilor 2011-2013, conform rezultatelor obținute, în ultimii 2 ani a devenit cea mai puțin stabilă, cauza principală fiind rentabilitatea scăzută a activelor, care în această perioadă au crescut considerabil de la 27 mln. lei în 2011 la 194 mln. lei în 2015, adică în mediu cu 85,79% anual. La rândul său pentru procurarea acestora era necesară și atragerea surselor financiare, ceea ce a determinat reducerea drastică a ratei de autonomie globală, cât și a ratei de lichiditate.

Entitatea WINE 10, care ocupă a 5-ea poziție, arată un nivel mediu de performanțe pe parcursul perioadei analizate, deși veniturile din vânzări ale acestei firme au crescut considerabil, practic fiind cele mai bune, comparativ cu alte entități. Aceasta în mare parte se datorează creșterii concomitente a valorii activelor, ceea ce a contribuit pe de o parte la modernizarea tehnologiei de producere și la îmbunătățirea calității produselor, iar pe de altă parte la atragerea surselor împrumutate, menținând la un nivel constat pe parcursul întregii perioade rata de autonomie, rentabilitatea, cât lichiditatea entității. Totodată, observăm și creșterea numărului de salariați, ceea ce ne vorbește de stabilitatea locurilor de muncă la entitatea analizată.

Ultima poziție în rating ocupă entitatea WINE 8, acumulând scorul mediu final de 0.91 puncte, ceea ce înseamnă că situația acesteia este mai puțin stabilă, comparativ cu alte entități. Unul din indicatorii care a semnalizat acest fapt a fost scăderea bruscă a numărului de salariați în anul 2014 de la 151 la 89 de persoane.

Analiza respectivă poate fi considerată drept una destul de eficientă și relevantă, deoarece permite aprecierea stabilității financiare, posibilitatea depistării cauzelor unor schimbări nefavorabile în starea financiară a entităților, precum și obținerea unei analize comparative a entităților. Astfel, informația obținută în urma analizei efectuate este relevantă atât pentru utilizatori interni cât și externi, care au posibilitatea în egală măsură de a-și face o concluzie cu privire la situația financiară a entității, de posibilitățile de dezvoltare ale acesteia.

### Bibliografie

1. Monica Achim, Sorin Borlea. (2014), *Analiza Financiară actualizată cu prevederile IFRS* [manual], Cluj-Napoca.
2. Alain Marion, Arnaud Thauvron, Edouard Chastenet, Pierre Astolfi. (2013), *Evaluation d'entreprises : Evaluations des méthodes et des contextes*.
3. Allen, W., Wood, G. (2006), *Defining and Achieving Financial Stability*, în "Journal of Financial Stability", Vol.2, Issue 2, pp. 152-172.
4. Bătrânceanu, Ioan. (2012), *Stănding financiar în business*, Cluj-Napoca: Risoprint.
5. Bușe, L., Siminică, M., Cîrciumaru, D., Ganea, M. (2009), *Analiză economico-financiară*, Craiova: SITECH.
6. Grandguillot, Beatrice et Francis. (2009), *Analyse financière*, 13 édition 2009-2010, Gualino lextenso éditions, Paris.
7. Muntean, N., Balanuță, V. (2010), *Analiza și evaluarea riscurilor la nivel de întreprindere: aspecte teoretice și applicative*, Chișinău: ASEM.
8. Vasile, Robu, Ion, Anghel, Elena-Claudia, Șerban. (2014), *Analiza economico-financiară*, București, Editura Economica.
9. Савицкая, Г.В. (2016), *Экономический анализ: Учебник*. – 14-е изд., М.: ИНФРА-М.
10. Siminică, M. (2010), *Diagnosticul financiar al firmei*, Editura SITECH Craiova.
11. www.statistica.md.
12. [https://ro.wikipedia.org/wiki/Industria\\_vinicol%C4%83\\_%C3%AEn\\_Republica\\_Moldova](https://ro.wikipedia.org/wiki/Industria_vinicol%C4%83_%C3%AEn_Republica_Moldova)



**ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЙ КОНТРОЛЬ – СТАДИЯ ЗАВЕРШЕНИЯ ПРОВЕРКИ  
FINAL CONTROL ITS STAGE OF COMPLETION OF REVIEW**

**МИХАЛКИВ А. А., к.э.н., доцент,  
Черновецкий национальный университет, Украина**

*Аннотация.* В данной работе автор в рамках общей концепции контроля рассматривает его как фундаментальный элемент процесса управления. Отдельное внимание уделяется заключительному контролю и его значению для процесса принятия решений.

*Annotation.* In this paper author are reveals the concept of control, paid close attention of final control, underlines the importance of final control for decision-making.

**Ключевые слова:** концепция контроля, мониторинг информации, процесс контроля

**JEL:** M 12, M 42

**Введение.** Контроль - это наблюдение и регулирование процессов деятельности работающих на предприятии для достижения предусмотренных целей, это процесс обеспечения достижения предприятием своих целей. Он представляет собой процесс, обеспечивающий достижение целей предприятия и необходим для обнаружения и разрешения возникающих проблем раньше, чем они станут серьезными, и может также использоваться для стимулирования успешной деятельности.

Цель контроля - обеспечить управленцев информацией для оценки выполнения запланированных показателей деятельности предприятия и соответствия разработанным планам в определенный период времени. Контроль помогает предприятию приспособиться к меняющимся условиям, сокращает накапливающейся ошибки. В общем процессе управления контроль выступает как элемент обратной связи, так как по его данным производится корректировка ранее принятых решений и планов.

Функция контроля - это такая характеристика управления, которая позволяет выявить проблемы и скорректировать соответственно деятельность предприятия до того, как эти проблемы перерастут в кризис.

Актуальность темы обусловлена тем, что в условиях современного производства контроль является одной из самых необходимых функций менеджмента на предприятии, его совершенствование приводит к снижению затрат предприятия, повышению рентабельности.

**Основная часть.** Классики науки управления (Ф.У.Тейлор, А. Файоль, Г.Эмерсон, Г.Черч) подчеркивали, что без контроля невозможно управлять любым процессом. Так, А.Файоль отмечал, что в любом мероприятии цель контроля состоит в проверке того, все ли происходит в соответствии с принятым планом, действующими инструкциями и установленными принципами. Цель контроля - выявить слабые места и ошибки, своевременно исправить и не допускать их повторения. Следует контролировать все: предметы, людей, действия. Контроль - это непрерывный процесс, совпадающий в своем развитии с производственным циклом.

Обеспечение единства решения и исполнения, предупреждение возможных ошибок и недоработок, своевременное выявление отклонений от заданной программы, поставленных задач и установленных сроков.

В соответствии с подходом в узком смысле цель контроля - информационная прозрачность объекта управления для возможности принятия эффективных решений. При этом, в понятии информационной прозрачности объекта управления отражено представление о степени управляемости данного объекта, то есть о том, в какой степени в результате управления обеспечивается (обеспечивалось или будет обеспечиваться) поддержание требуемого состояния или действия объекта управления в соответствующий момент (период) времени. Совершенно очевидно, что без предельной информационной прозрачности объекта

управления адекватное его восприятие невозможно, управленческое воздействие не будет приносить желаемый результат и управленческая связь с объектом теряется, что и обуславливает особую важность контроля в процессе управления. В функции контроля можно отнести оперативную, упорядочивающуюся, превентивную, коммуникативную, информативную и защитную.

Понятие контроля можно интерпретировать в узком смысле - как один из этапов процесса управления или как одна из его функций (такой подход был распространен на начальных стадиях развития науки об управлении) или в более широком смысле как систему, которая входит в состав системы управления предприятием), состоящий из ряда элементов.

Процесс контроля состоит из установки стандартов, изменения фактически достигнутых результатов и выполнения корректировок в том случае, если достигнутые результаты отличаются от установленных стандартов.

Эффективный контроль требует индивидуальности, то есть должен быть направлен на конкретные процессы, результаты и работников (учет личных качеств, должностного положения и социальных связей). Он должен быть ориентирован на человеческий фактор, то есть должен быть объективный и доброжелательный. Слежки за членами коллектива и поиски крайнего существенно ухудшают морально-психологический климат. Необходимо создавать условия открытости и гласности при осуществлении процесса контроля, что следует избегать чрезмерного контроля работы сотрудников, но необходимо помнить: длительное отсутствие контроля является признаком безразличного отношения менеджера к работникам и делам предприятия, а именно: возможность лишней раз пообщаться с менеджером, установить с ним коммуникации для обсуждения различных проблем, что соответствует желаниям большинства исполнителей.

Контроль является фундаментальным элементом процесса управления. Планирование, созданные организационные структуры, мотивацию нельзя рассматривать полностью в отрыве от контроля так как, фактически все они являются неотъемлемыми частями общей системы контроля.

Созданная на предприятии система контроля обеспечивает обратную связь между ожиданиями, первоначальными планами и достигнутыми показателями. Контроль тесно связан с планированием, поскольку оно без контроля ненужное, а контроль без планирования невозможен. Без бухгалтерского учета и анализа контроль практически невозможен. Контроль должен быть простым и основываться на несложных, но оригинальных методах. Избыточная сложность помимо увеличения затрат ведет к тому, что персонал не понимает и не поддерживает систему контроля. Рассмотрим три основных типа контроля и требования к его эффективной реализации.

Рассматривая контроль как управленческую деятельность, следует понять, что основной его задачей является количественная и качественная оценка и учет результатов работы предприятия. Главными инструментами выполнения данной функции является наблюдение, проверка всех сторон деятельности, учет и анализ.

Управленческий контроль предприятия в наиболее узком смысле это осуществление его субъектами, наделенными соответствующими полномочиями (т.е. субъектами контроля) следующих действий:

- определение фактического состояния или действия управляемого звена системы управления организацией (объекта контроля);
- сравнение фактических данных с прогнозными, т.е. с базой для сравнения, принятой в организации или заданной извне, либо основанной на рациональности;
- оценка отклонений, превышающих предельно допустимый уровень, на предмет степени их влияния на аспекты функционирования организации;
- выявление причин данных отклонений.

Процесс контроля характеризуют три составляющие: *содержательность* (что выполняется в процессе контроля), *организованность* (кем и в какой последовательности

осуществляется), *технологичность* (как производится). Он состоит из установки стандартов, измерения фактически достигнутых результатов и проведения корректировок в том случае, если достигнутые результаты существенно отличаются от установленных стандартов.

При текущем контроле используется обратная связь в ходе проведения работ для того, чтобы достичь требуемых целей и решить возникающие проблемы прежде, чем это потребует слишком больших затрат. В рамках заключительного контроля обратная связь используется после того, как работа выполнена или сразу по окончании контролируемой деятельности, либо по истечении заранее определенного периода времени фактически полученные результаты сравниваются с требуемыми.

Заключительный (итоговый) контроль осуществляется после выполнения работы. Это контроль итогов, его цели: формирование мотивационных вознаграждений; корректировки принятых решений руководителя; формирование планов на будущее на основе анализа результатов. Такой контроль связан с оценкой выполнения предприятием своих планов и требует всестороннего анализа сильных и слабых сторон деятельности предприятия за прошедший период с целью получения необходимой информации для последующих этапов планирования. Заключительный контроль на стратегическом уровне обеспечивает руководителей информацией, используемой для корректировки или изменения будущих планов предприятия и совершенствования процесса стратегического планирования, даст оценку результатов и осуществленных корректирующих действий. На этом этапе руководствуются сравнением, сделанным на предыдущем этапе.

При заключительном контроле обратная связь «включается» не в ходе выполнения работ по реализации решения, а уже после того, как принятое решение реализовано. При текущем контроле используется обратная связь в ходе проведения самих работ, а в рамках заключительного контроля обратная связь используется уже после того, как работа выполнена. Поэтому основное назначение такого контроля - измерение конечных результатов и сравнение их с прогнозными, что позволяет сделать вывод о степени достижения цели принятия решения. Однако заключительный контроль осуществляется слишком поздно для того, чтобы изменить решение в случае неудачного результата.

При заключительном контроле или сразу по завершению контролируемой деятельности, либо по истечению определенного заранее периода времени фактически полученные результаты сравнивают с требуемыми. Хотя такой контроль осуществляется слишком поздно, чтобы отреагировать на проблемы в момент их возникновения, тем не менее, он имеет две важные функции. Одна из них заключается в том, что он дает руководству предприятия информацию, необходимую для планирования в случае, если аналогичные работы предполагается проводить в будущем. Эта процедура позволит также получить информацию о возникших проблемах и сформулировать новые планы так, чтобы избежать этих проблем в будущем. Вторая функция заключительного контроля состоит в том, чтобы способствовать мотивации. Если руководство организации связывает мотивационное вознаграждение с достижением определенных уровней результативности, то, очевидно, что фактически достигнутую результативность надо измерять точно и объективно.

Контроль дает руководителю ценную информацию, что способствует мотивации исполнителей и участников процесса принятия решений. Их мотивация будет тем выше, чем теснее связь между фактическими последствиями решения и установленным вознаграждением (или наказанием). Если такая связь установлена, то заключительный контроль дает работникам уверенность в том, что результаты их труда будут известны руководителю. Это, в свою очередь, укрепляет ожидания подчиненных относительно будущего вознаграждения и усиливает их мотивацию.

Сравнивая фактически полученные и прогнозные результаты, руководство имеет возможность лучше оценить, насколько реалистично были составлены им планы. Эта процедура позволяет также получить информацию о возникших проблемах и сформулировать новые планы так, чтобы избежать этих проблем в будущем. Вторая необходимость заключительного контроля состоит в том, чтобы способствовать мотивации.

Если руководство предприятия связывает мотивационные вознаграждения с достижением определенного уровня результативности, то, очевидно, что фактически достигнутую результативность надо измерять точно и объективно. Измерять результативность и давать соответствующие вознаграждения необходимо для того, чтобы сформулировать будущие ожидания о существовании тесной связи между фактическими результатами и вознаграждением.

Отсюда функциями заключительного контроля являются:

- ▶ *предоставление* руководству предприятия *информации*, необходимой для планирования в случае, если аналогичные работы предполагается проводить в будущем. Сравнивая фактически полученные и необходимые результаты, руководство имеет возможность лучше оценить, насколько реалистичны были составленные им планы. Эта процедура позволяет также получить информацию о возникших проблемах и сформировать новые планы так, чтобы избежать этих проблем в будущем;
- ▶ *совершенствование мотивации*. Если руководство предприятия связывает мотивационные вознаграждения с достижением определенного уровня результативности, то, очевидно, что фактически достигнутую результативность надо измерять точно и объективно. Измерять результативность и давать соответствующие вознаграждения необходимо для того, чтобы сформировать будущие ожидания о существовании тесной связи между фактическими результатами и вознаграждением.

Заключительный (окончательный) контроль, или контроль за результатами, проводится после окончания любой операции. Примером такого контроля является проверка использованных трудовых ресурсов и фонда заработной платы, финансовых результатов и рентабельности работы предприятия за прошлый месяц, квартал, год.

Контроль необходим для того, чтобы контролировать работу предприятия в целом или какую-то одну важную операцию. Наибольшие возможности для эффективного управления производством появляются при использовании направляющего контроля, поскольку имеется возможность заранее скорректировать те или иные действия, и тем самым успешно реализовать определенную цель.

Для того чтобы контроль мог выполнить свою истинную задачу – обеспечить достижение целей предприятия, он должен обладать некоторыми важными свойствами: является эффективным, имеет стратегический характер, нацелен на достижение конкретных результатов, своевременен, гибок, прост и экономичен.

Эффективность контроля характеризуется стратегической направленностью, а именно: отражением общих приоритетов предприятия и поддержанием их; ориентацией на результаты; соответствием делу; своевременностью, которая заключается не в исключительно высокой скорости или частоте его проведения, а во временном интервале между проведением измерений или оценок, который адекватно соответствует контролируемому явлению; гибкостью контроля.

По словам Ньюмена, измерять результативность и давать соответствующие вознаграждения необходимо «для того, чтобы сформулировать будущие ожидания о существовании тесной связи между фактическими результатами и вознаграждением».

Заключительный контроль на стратегическом уровне обеспечивает руководство информацией, которая используется для корректировки или изменения будущих планов предприятия и совершенствования процесса стратегического планирования. Заключительным этапом в процессе контроля является определение необходимости корректирующих действий. Решения, касающиеся корректирующих действий, предусматривают привлечение аналитических и диагностических навыков управляющего.

**Заключение.** Контроль позволяет сформировать окончательное мнение о чем-либо, на основе наблюдений, размышлений или рассмотрения определенных фактов. Контроль на международном масштабе является особенно трудным делом из-за большого числа различных областей деятельности и коммуникационных барьеров. Результативность контроля можно улучшить, если периодически проводить встречи ответственных

руководителей на предприятии и за границей. Особенно важно не возлагать на иностранных управляющих ответственность за решение тех проблем, которые от них не зависят.

**Библиография:**

1. Алексеева М.М. Планирование деятельности фирмы: Учебно-методическое пособие. - М.: Финансы и статистика, 2007. - 249 с.
2. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. - М.: Экзамен, 2000. - 320 с.
3. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. - М.: Дело, 2000. - 704 с.
4. Планирование на предприятии: Учебник/ А.И. Ильин. - Минск: Новое знание, 2003. - 4-е изд., стереотип. - 635 с. - (Экономическое образование).
5. Семь нот менеджмента: Настольная книга руководителя/ Под ред. В.Красновой, А.Привалова.- Изд.2-е. -М.: ЗАО «Журнал эксперт», 2007. - 176 с.



**ANALIZA POSIBILITĂȚILOR DE MAJORARE A CAPITALULUI SOCIAL  
DIN PROFITUL NET AL SOCIETĂȚII CU RĂSPUNDEREA LIMITATĂ  
ANALYSIS OF POSSIBILITIES TO INCREASE THE SOCIAL CAPITAL  
USING NET ROFIT OF LIMITED LIABILITY COMPANY****ȚIRIULNICOV Natalia, dr., conf.univ., ASEM, [tsvv88@mail.ru](mailto:tsvv88@mail.ru)**

***Abstract.** This article examines the analysis of possibilities to increase the social capital of the limited liability company using its net profit. If an entity performs such operation, it should observe some legal restrictions. It is also very important to determine correctly fiscal consequences of this operation. This type of analysis is necessary before the owners of the limited liability company make the relevant decision at the general meeting.*

**Cuvinte-cheie:** capital social; profit net; active nete; restricții legale; consecințe fiscale.

**JEL:** M 41

Societățile cu răspundere limitată (în continuare – SRL) care reușesc să obțină profit net în rezultatul activității sale eficiente, au dreptul să repartizeze acest profit pentru diferite scopuri, inclusiv pentru majorarea capitalului social. Însă disponibilitatea profitului net nu este o singură condiție care trebuie examinată în procesul elaborării, adoptării și executării deciziei de acest tip. Legislația în vigoare stabilește o serie de restricții și condiții care SRL este obligată să respecte la majorarea capitalului său social din contul profitul net. De aici rezultă necesitatea stringentă în efectuarea oportună și calitativă a analizei posibilităților de repartizare a profitului net pentru majorarea capitalului social al SRL.

În conformitate cu prevederile art.33 al. (1) din Legea privind societățile cu răspundere limitată nr. 135 din 14.06.2007 (în continuare – Legea nr.135) majorarea capitalului social al SRL se admite numai după vărsarea integrală a aporturilor subscrise. Pentru verificarea respectării acestei restricții din prima vedere pare suficientă examinarea soldului contului 313 „Capital nevărsat”. Soldul „zero” al subcontului 3131 „Capitalul nevărsat privind părțile sociale neachitate de proprietari” teoretic indică achitarea deplină a datoriilor privind vărsarea aporturilor în capitalul social din partea asociațiilor SRL. Totodată practica arată că uneori astfel de datorii din greșeală sau conștient (cu scopul camuflării) se contabilizează în alte conturi, de exemplu, 223 „Creanțe ale părților afiliate” sau 234 „Alte creanțe curente”. De aceea confirmarea vărsării integrale a aporturilor necesită verificarea documentelor primare care justifică depunerea aporturilor în capitalul social al SRL.

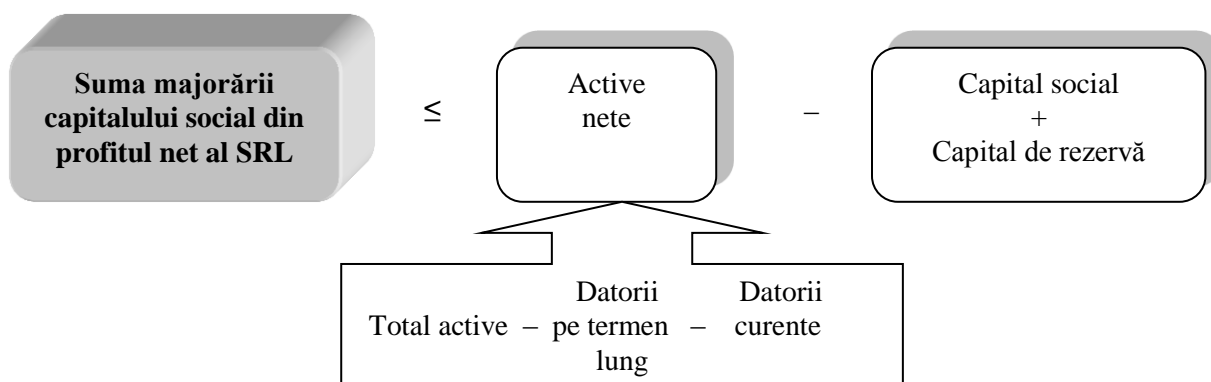
Altă restricție legală ce are o cotangentă directă cu tema examinată în această publicație, este stipulată în art.40 al. (2) din Legea nr. 135. Potrivit prevederilor legii, SRL nu este în drept să plătească asociaților profitul net a cărui distribuire s-a hotărât la adunarea generală a asociaților dacă, la momentul achitării, societatea este în stare de insolvabilitate sau poate ajunge în această stare în urma distribuirii acestuia. Aici este necesar de luat în considerație faptul că capitalul social al SRL este divizat în părți sociale ce aparțin asociațiilor. Astfel, majorarea capitalului social pe seama profitului net al societății reprezintă, totodată, distribuirea acestui profit între asociați. Din cele menționate rezultă, că majorarea capitalului social din profitul net nu este permisă după ce SRL a fost recunoscută insolubilă de instanța de judecată.

Cea mai complicată restricție aferentă majorării capitalului social din profitul net al SRL, este stabilită de art.40 al. (1) din Legea nr. 135. În conformitate cu prevederile legii, SRL nu este în drept să adopte hotărâre privind distribuirea profitului net între asociații dacă, în urma distribuirii profitului net, valoarea activelor nete ale societății va deveni mai mică decât suma capitalului social și capitalului de rezervă. Din punctul de vedere a respectării, precum și verificării acestei restricții apar unele dificultăți la specialiști-practicieni, inclusiv auditori, directori financiari, contabili.

În primul rând, Legea nr. 135 nu definește noțiunea de „active nete”. Respectiv, apare necesitatea de a aplica prevederile altor acte legislative. În particular, Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134 din 02.04.1997 (în continuare – Legea nr.1134) conține o normă, potrivit căreia active nete ale societății sînt activele scutite de obligațiile (datoriile) societății [2, Art. 39(1)]. Cu alte cuvinte activele nete sînt egale cu activele totale minus datoriile totale ale societății.

În al doilea rând, Legea nr. 135 nu indică la ce valoare (contabilă sau justă) trebuie să fie evaluate activele nete în scopul determinării sumei profitului net, ce poate să se distribuie între asociați. Iarăși este rațional de a se conduce de prevederile Legii nr. 1134, conform căreia în asemenea scopuri se aplică informația din bilanțul societății, adică activele nete se evaluează la valoarea contabilă [2, Art. 48(5)c].

În al treilea rând, pentru respectarea restricției ce este stabilită de art.40 al. (1) din Legea nr. 135, urmează a fi determinată suma maximă a profitului net care poate fi distribuit pentru majorarea capitalului social al SRL. Abordarea generală aplicabilă în asemenea scopuri este prezentată în figura 1.



**Fig. 1. Modalitatea de determinare a sumei maxime de profit net care poate fi distribuit pentru majorarea capitalului social al SRL**

Ilustrarea practică a calculului respectiv se conține în exemplul 1.

**Exemplul 1.** În aprilie 2017 SRL „Alfa”, după prezentarea situațiilor financiare pentru anul 2016, examinează posibilitatea de a majora capitalul său social pe seama profitului nerepartizat al anilor 2015-2016 al cărui suma totală constituie 1 587 590 lei.

Pentru a determina suma maximă a profitului care poate fi distribuit pentru majorarea capitalului social al SRL „Alfa” cu respectarea restricției stabilite de art.40 al. (1) din Legea nr. 135, se efectuează calculul prezentat în tabelul 1.

**Tabelul 1. Calculul sumei maxime a profitului care poate fi distribuit pentru majorarea capitalului social al SRL „Alfa”**

Nr. crt.	Indicatori	Suma, lei
1.	Total active	4 068 210
2.	Capital social	800 000
3.	Capital de rezervă	80 000
4.	Profit nerepartizat al anilor precedenți	1 587 590
5.	Capital retras	350 000
6.	Capital propriu (active nete la valoarea contabilă)	2 117 590
7.	Datorii pe termen lung	548 900
8.	Datorii curente	1 401 720
9.	<b>Suma maximă de majorare a capitalului social din profitul net al SRL</b> (rd.1 – rd.7 – rd.8 – rd.2 – rd.3)	1 237 590

Conform datelor din exemplul 1 pentru majorarea capitalului social SRL „Alfa” poate să folosească nu toată suma profitului nerepartizat disponibil, ci doar o parte a lui nu mai mare de 1 237 590 lei. În cazul dat limitarea este condiționată de existența capitalului retras în suma de

350 000 lei. Pe lângă această cauză, limitarea poate fi provocată și de existența altor elemente ale capitalului propriu care pot fi prezentate cu cifre negative (între paranteze) în situații financiare, în particular:

- capital suplimentar;
- corecții ale rezultatelor anilor precedenți;
- pierderea netă a perioadei de gestiune;
- profit utilizat al perioadei de gestiune;
- rezultatul din tranziția la noile reglementări contabile.

Astfel, dacă în componența capitalului propriu al SRL există unul sau mai multe elemente cu valori negative, aceasta contribuie la diminuarea sumei profitului net care poate fi distribuit pentru majorarea capitalului social.

La analiza posibilităților de majorare a capitalului social din profitul net al SRL este necesar de ținut cont și de consecințele fiscale care rezultă din prevederile Codului Fiscal (în continuare – CF). Potrivit art. 90<sup>1</sup> și 91 din CF SRL este obligată să facă rețineri finale a impozitului pe venit din dividende, inclusiv sub formă de cote-părți. Aceste prevederi ale CF de asemenea restricționează suma profitului net, care poate fi distribuit pentru majorarea capitalului social al SRL. Cu alte cuvinte, pentru majorarea capitalului social cu oarecare sumă, din profitul net în această direcție trebuie repartizată o sumă mai mare, ținând cont de reținerile fiscale.

Modalitatea efectuării calculelor respective este ilustrată în exemplul 2.

**Exemplul 2.** În continuarea exemplului 1 să presupunem că SRL „Alfa” decide să majoreze capitalul său social din profitul net al anilor 2015-2016 cu suma maxim posibilă, adică cu 1 237 590 lei.

Conform art. 90<sup>1</sup> al. (3<sup>1</sup>) din CF cota reținerilor finale ale impozitului pe venit în acest caz constituie 6%. Astfel, în condițiile exemplului 2 suma reținerilor fiscale va alcătui 78 995 lei  $[(1\,237\,590 : 0.94) \times 0,06]$ . Adică pentru a majora capitalul social cu suma dorită (1 237 590 lei) societatea dată urmează să distribuie între asociații săi profitul net în suma de 1 316 585 lei  $((1\,237\,590 + 78\,995))$ .

Coroborînd cele menționate mai sus putem conchide că posibilitățile de majorare a capitalului social pe seama profitului net al SRL urmează să fie analizate la momentul oportun, adică pînă la adoptarea deciziei respective de adunarea generală a societății. Efectuarea calitativă a analizei de acest tip va asigura respectarea restricțiilor legale și va oferi proprietarilor SRL informații privind consecințele fiscale care rezultă din operațiunea în cauză.

### Bibliografie

1. Legea privind societățile cu răspundere limitată nr. 135 din 14.06.2007 //www.justice.md
2. Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134 din 02.04.1997 // www.justice.md
3. Codul Fiscal //www.fisc.md
4. SNC „Capital propriu și datorii” //www.mf.gov.md
5. Planul general de conturi contabile// www.mf.gov.md

## EȘANTIONAREA ÎN AUDITUL FINANCIAR THE SAMPLING IN THE FINANCIAL AUDIT

*BULAT Inga, PhD, UnASM, [bulat.inga124@gmail.com](mailto:bulat.inga124@gmail.com)*

**Rezumat.** *Opinia unui audit se bazează pe probele de audit obținute asupra situațiilor financiare auditate și tranzacțiile care au condus la aceste declarații. Având în vedere că piața financiară, timpul și resurse umane nu permit o testare exhaustivă a conturilor și a claselor de tranzacții, ceea ce va permite ca auditorul poate aplica proceduri de eșantionare. Actualmente auditorul financiar asigură creșterea gradului de încredere al utilizatorilor informației financiare, prin obținerea elementelor probante, care sunt evaluate prin diversele metodelor și tehnici de eșantionare. Obiectivele articolului este direcționat pe realizarea eșantionului în dependență de domeniul auditat, populația și volum.*

**Abstract.** *An audit opinion is based on the obtained audit evidence over the audited financial statements and transactions that led to these statements. Considering that financial market, time and human resources do not allow exhaustive testing of accounts and classes of transactions, that will allow the auditor to apply sampling procedures. Nowadays the financial auditor provides the growth of confidence degree of financial information users by obtaining proving elements, which are evaluated by various methods and sampling techniques. The objectives of the article are directed on achieving the sample depending on the audited domain, population and volume.*

**Cuvinte cheie:** audit, financiar, eșantion, evaluare, populație, volum, metode.

**JEL:** C13, C83, M41, M42

**Introducere.** În auditul financiar o problemă de interes deosebit o reprezintă estimarea valorii denaturărilor contabile care apar la nivelul întocmirii și prezentării situațiilor financiare. Depistarea eventualelor denaturări contabile se realizează cu ajutorul testelor de detaliu ale tranzacțiilor și soldurilor conturilor. Testele de detaliu presupun verificarea existenței unor diferențe semnificative între înregistrările contabile și informațiile primite pe baza confirmărilor externe. În condițiile în care o entitate supusă auditului financiar realizează un număr foarte mare de tranzacții economico-financiare, obținerea confirmărilor tuturor tranzacțiilor este dificilă și are implicații directe asupra costurilor misiunii și asupra onorariilor de audit solicitate. Ca soluție la o astfel de problemă, Normele metodologice nr. 12 al auditului intern în sectorul public vine cu metoda și tehnicile de eșantionare a elementelor supuse auditării.

Eșantionarea este una din metodele care face apelare la raționamentul profesional. Prin această metodă se decide volumul informație colectat și dacă informația respectivă oferă o bază fermă pentru concluziile adoptate. Actualmente este recunoscut unanim că tehnicile de eșantionare sunt cele mai eficiente la colectarea probelor de audit.

**Modele de eșantionare.** Un eșantion se constituie dintr-un număr de unități care sunt selectate din rândurile acelei populații, care face parte din obiectul evaluării și au ca scop de a estima caracteristicile acesteia. La selectarea eșantionului ne vom baza pe un set de date, pe baza căruia se formulează o concluzie. Definirea populației trebuie făcută cu mare atenție pentru a evita, fie tendința de a alege o populație nejustificat de largă, fie tendința de a alege o populație nejustificat de restrânsă. Este important pentru auditori să se asigure că populația este:[3]

a) *adevătată obiectivului procedurii de eșantioane și să includă aprecieri referitoare la direcția în care se derulează testarea.*

b) *completă –informație colectată pe criterii, care va asigura o analiză și care au menirea de a asigura o concluzie adecvată.*

Elementele individuale care alcătuiesc populația sunt unitățile de eșantionare. Deseori în eșantionare populație este diversificată, iar pentru o eficiență în auditul financiar se va recurge la stratifica populația în scopul reducerii variabilitatea elementelor din fiecare strat și, în consecință, să permită o reducere a dimensiunii eșantionului fără o creștere proporțională a riscului de eșantionare.

Populația care aparține doar unui strat se va numi *subpopulație* și fiecare strat se examinează separat, iar fiecare dintre acestea reprezintă un grup care au caracteristici similare (deseori valoarea monetară) și ele vor fi stratificate după cum urmează:

a) *după valoarea monetară*-această stratificare ne permite să fie direcționat către elemente cu valoare mai mare care pot conține un potențial de eroare mai mare în ceea ce privește supraevaluarea. Având selectate unitățile monetare specifice din cadrul populației, de exemplu soldul conturilor de creanțe, auditorul examinează ulterior elementele particulare, de exemplu soldurile individuale, care conțin unitățile monetare respective.

b) *în funcție de o caracteristică* anume, care indică un risc mai mare de eroare. Rezultatele procedurilor aplicate unui eșantion de elemente ce aparțin unui strat pot fi proiectate numai asupra elementelor ce fac parte din acel strat. Pentru a trage o concluzie asupra întregii populații, auditorul ia în considerare riscul și pragul de semnificație în relație cu oricare alt stat care alcătuiește întreaga populație.

La determinarea corectă a populației cercetate vom recurge la un studiu bazat pe date secundare, care ne vor oferi informații privind tranzacțiile, documentelor contabile, moneda, respectiv a cererii, etc. La planificarea procesului de eșantionare unde vom lua în considerație populația și activitățile specifice și anume:[4]

- definirea populației (populația țintă);
- alegerea cadrului de eșantionare;
- alegerea metodei de eșantionare;
- stabilirea modalităților de selecție a unităților eșantionului;
- stabilirea mărimii eșantionului;
- alegerea unităților efective ale eșantionului.

Constituirea eșantionului presupune stabilirea mărimii eșantionului, ceea ce reprezintă că auditorul ia în considerare dacă riscul de eșantionare este redus până la un nivel minim acceptabil și anume:

- ✓ este afectată de nivelul riscului de eșantionare pe care auditorul este dispus să-l accepte. Cu cât riscul pe care auditorul este dispus să-l accepte este mai scăzut, cu atât eșantionul este mai mare;
- ✓ poate fi determinată prin aplicarea unei formule statistice sau prin exercitarea raționamentului profesional aplicat în mod obiectiv circumstanțelor.

Standardul eșantionare în audit și alte proceduri selective de testare stabilește diverși factori care influențează mărimea unui eșantion și, prin urmare, nivelul riscului de eșantionare.

A) Atunci când determină dimensiunea eșantionului pentru un test de control auditorul ia în considerare, împreună, următorii factori:[4]

a) *Încrederea declarată a auditorului în sistemele contabile și de control intern.*

b) *Rata de deviație de la testul de control (prescris) pe care auditorul o poate accepta (eroarea tolerabilă).*

c) *Rata de deviație de la testul de control prescris, pe care auditorul se așteaptă s-o găsească în populație (eroare așteptată).*

d) *Nivelul de încredere necesar auditorului.*

e) *Numărul de unități de eșantionare în populație.*

B) Atunci când determină dimensiunea eșantionului în cazul unei proceduri de fond auditorul ia în considerare, împreună, următorii factori:[4]

a) *Evaluarea auditorului asupra riscului inerent.*

b) *Evaluarea auditorului asupra riscului de control.*

c) *Utilizarea altor proceduri de fond pentru aceeași aserțiune din situațiile financiare.*

d) *Nivelul de încredere necesar auditorului.*

e) *Eroarea totală pe care auditorul este dispus să o accepte (eroare tolerabilă).*

f) *Valoarea erorilor pe care auditorul se așteaptă s-o găsească în populație.*

g) *Stratificarea populației, atunci când este cazul, are ca efect o descreștere a dimensiunii eșantionului.*



h) Numărul de unități de eșantionare din cadrul populației are efect neglijabil asupra dimensiunii eșantionului.

Astfel la aplicarea tehnicii de eșantionare va ține cont de demersul logic, implicând o succesiune de alegeri raționale care, în final, pot aduce dovezi convingătoare în cazul unor arbitraje inerente. Eficacitatea aplicării unei tehnici de eșantionare este determinată de definirea precisă a obiectivelor sale, auditorul subliniind ce urmărește să demonstreze, să probeze. Utilizarea eșantioanelor în aplicarea testelor de audit, implică, de regulă, următoarele etape:

1. planificarea eșantionului;
2. determinarea volumului eșantionului;
3. selectarea articolelor;
4. examinarea articolelor;
5. evaluarea rezultatelor.

La evaluarea finanțelor și obiectivelor preconizate, va analiza pregnant informația primară astfel va putea alege una din metodele de eșantionare:[5]

a) eșantionarea nestatistică:

- eșantionarea aleatorie
- eșantionarea rațională

b) eșantionarea statistică:

- eșantionarea pe baza unității monetare.

#### **A. Eșantionarea nestatistică**

*Eșantionarea aleatoare* reprezintă acea tehnică de stabilire a eșantionului care presupune faptul că fiecare unitate a tranzacției are o anumită probabilitate de a fi inclusă în eșantion, probabilitate diferită de zero, care poate fi cunoscută a priori. Practic, aceasta înseamnă că fiecare tranzacție trebuie să aibe aceeași șansă ca toate celelalte de a figura în eșantion. Aceasta conduce la constituirea eșantionului prin tragere la sorți.

Principalele metode de *eșantionare aleatoare* sunt:[3]

- eșantionarea aleatoare simplă;
- eșantionarea sistematică;
- eșantionarea stratificată;
- eșantionarea de grup;
- eșantionarea în trepte;
- eșantionare zonală multistadială;
- eșantionare în mai multe faze.

*Eșantionarea rațională* reprezintă acea tehnică a stabilirii eșantionului care presupune necunoașterea probabilității de includere în eșantion a tranzacțiilor. Selecția are deci în baza raționamentului profesional, ceea ce presupune o "alegere rezonabilă", de exemplu:[4]

- tranzacțiile cu valoare înaltă;
- tranzacțiile cu o rată înaltă de eroare unde este implicat managerul entității sau în care acesta a ignorat activitățile de control;
- eșantionarea stratificată, spre exemplu stratificarea 80/20 unde volumul populației este deseori stabilit la nivel de 20% din totalul tranzacțiilor.

**B. Eșantionarea statistică** reprezintă totalitatea unităților de eșantionare selectate din cadrul populației, care au ca menire de a forma o opinie generală asupra întregii populații, care vor servi ca subiectul eșantionării. Ea se utilizează:[4]

- în cazul unei populații mari;
- pentru selectarea eșantionului într-un mod mai obiectiv;
- pentru formarea unei concluzii exacte despre întreaga populație.

*Avantajele* eșantionării statistice este asigurarea următoarelor condiții:

- populația din care este extras eșantionul este completă;
- fiecare articol din populație are o șansă egală de a fi selectat;
- pentru a determina rata preconizată a erorilor s-ar putea dovedi utilă prelevarea unui eșantion aleatoriu mic, etc

Eșantionarea pe baza unității monetare reprezintă analiza unităților monetare individuale, ceea ce sînt articole individuale – conturi, facturi, lei, etc., din care este formată populația, adică presupune selectarea doar a unităților monetare (lei, euro) și nu a documentelor. Metoda a fost elaborată pentru a permite efectuarea unei evaluări financiare, în care fiecare unitate monetară are o șansă egală de a fi selectată. În baza acestei metode facturile cu sume mici au aceeași șansă de a fi selectate ca și facturile cu sume mai mari.

**Etapele eșantionării.** În baza obiectivului misiunii de audit, auditorul va planifica tipul de eșantion, astfel se va lua în considerare obiectivele specifice ale auditului, populația și erorile identificate, care vor oferi o asigurare ulterioară la probele obținute.

Următoarea etapă în eșantionare este *determinarea volumului eșantionului*, unde se va ține cont de faptul că volumul eșantionului este influențat de:[8]

- nivelul maxim acceptabil de erori (nivelul materialității);
- nivelul de încredere;
- mărimea populației;
- evaluarea riscului inerent și a riscului de control.

În baza evaluării riscurilor inerente ale misiunii se va stabili volumul testelor și numărul articolelor de eșantion care vor fi necesare pentru a oferi probe de audit suficiente și corespunzătoare. Volumul eșantionului poate fi calculat utilizîndu-se următoarea formulă:[8]

$$\text{Volumul eșantionului} = \frac{\text{Populația} * \text{Factorul de siguranță}}{\text{Materialitate}} \quad (1)$$

unde, factorul de siguranță (FS): nivelul de încredere convertit în factorul de încredere utilizîndu-se tabelul de mai jos.

**Tabelul 1. Factorul de siguranță**

*Factorul de siguranță*

	Nivelul de încredere	95%	93%	92%	90%	89%	86%	83%	78%	72%	67%	63%
<b>Numărul erorilor preconizate</b>												
<b>0</b>		3,00	2,66	2,53	2,31	2,21	1,97	1,77	1,51	1,25	1,13	1,00
<b>1</b>		4,75	4,33	4,17	3,89	3,77	3,46	3,21	2,87	2,54	2,31	2,14
<b>2</b>		6,30	5,83	5,65	5,53	5,18	4,83	4,53	4,13	3,73	3,45	3,25
<b>3</b>		7,76	7,24	7,04	6,69	6,52	6,13	5,80	5,35	4,90	4,57	4,34
<b>4</b>		9,16	8,60	8,38	8,00	7,83	7,39	7,03	6,53	6,04	5,68	5,42
<b>5</b>		10,52	9,92	9,68	9,27	9,10	8,63	8,24	7,70	7,17	6,7	6,49

*Sursa: Manual de audit intern, 2013*

Factorul de siguranță este calculat pe baza probabilității de producere a erorilor în raport cu nivelul de încredere ce trebuie atins, inclusiv un nivel al materialității de 1% (eroare) și 99% care nu sînt erori. Nivelul de încredere este gradul de siguranță pe care îl are auditorul intern față de rezultatele obținute. Nivelul de încredere (NÎ) este valoarea indirect dependentă de riscul de nedetectare și se calculează după formula: (2)

$$NÎ = 100 - RN = 100 - \frac{RA}{RI * RC} \quad (2)$$

Ulterior după determinarea volumului eșantionului, auditorul va trebui să selecteze un eșantion reprezentativ din populație, iar probabilitatea ca eșantionul să nu fie reprezentativ poate fi redusă prin modul în care este selectat eșantionul după modelele menționate mai sus. În baza modelului de eșantionare se va stabili numărului erorilor definit la etapa de planificare a misiunii, pe baza criteriilor cantitative și calitative. Paralel la stabilirea numărului erorilor, este posibil să fie determinate și erorile parțiale.

Ultima etapă a eșantionării este *evaluarea rezultatelor*, unde auditorul are menirea de a examina erorile, cît și investiga cauzele acestora în scopul oferirii consultanță în vederea

îmbunătățirii. Spre exemplu: Auditorul prin eșantionarea statistică poate să evalueze limitele ratei erorilor în baza doi factori: [8]

a) eroarea cea mai probabilă (EMP), care se calculează pe baza totalului erorilor extrapolat la totalul populației (3);

$$EMP = \frac{\text{erori}}{\text{eșantion}} * \text{populație} \quad (3)$$

b) limita superioară a erorii (LSE), care este cea mai înaltă rată a erorii preconizată de auditorul pe baza rezultatului eșantionului.

Limita superioară a erorii ia în considerare gradul de acuratețe, care depinde de numărul erorilor identificate. Din cauza erorilor crește nivelul de nesiguranță legat de eroarea propriu-zisă, ceea ce se soldează cu o limită superioară a erorii.

În cazul în care se produc mai multe erori decât au fost luate în considerare la planificarea eșantionului, limita superioară a erorii va fi mai înaltă decât nivelul de materialitate. Aceasta presupune o analiză atentă a măsurilor ce trebuie luate. Astfel, se pot produce următoarele situații:[8]

EMP	LSE	Concluzie
EMP < Materialitate	LSE < Materialitate	Opinie pozitivă despre populație
EMP > Materialitate	LSE > Materialitate	Sînt necesare testări suplimentare pentru a vedea dacă LSE poate fi redus sau nu la nivelul materialității
EMP > Materialitate	LSE > Materialitate	Opinie negativă

*Sursa: Manual de audit intern, 2013*

Rezultatul unui eșantion statistic oferă asigurări rezonabile și există riscul ca acest rezultat să nu fie reprezentativ pentru populație (riscul de nedetectare sau riscul beta).

**Concluzie.** Tehnicile și metodele de eșantionare prezumă aplicarea unui raționament profesional al auditorului financiar în colectarea probelor de audit, care au menirea de a da o asigurare în corectitudinea gestionării tranzacțiilor, valutei, etc.

Alegerea corectă a unei metode sau alteia de eșantionare prezumă calitatea rezultatelor în dependență de tipul de eșantionare și de mărimea eșantionului, deoarece fiecare metodă de eșantionare prezintă avantaje și dezavantaje. Auditorul care își propune să aleagă metoda de eșantionare cea mai indicată pentru o anumită problemă de cercetat va trebui să identifice un anumit număr de criterii de eșantionare a căror importanță trebuie evaluată înainte de a decide asupra metodei care se impune.

### Bibliografie

1. Ali E., Albescu F., Bojan I. Auditul financiar – domeniu de aplicație a tehnologiilor inteligenței artificiale, Sesiune comunicări,
2. Audit – concepte și practici. Abordare națională și internațională, Ed. Economică, București, 2002,
3. Brezeanu P., Poanta D., Brasoveanu I., Tataru V., Audit financiar, Repere metodologice , etice si istorice, Reglementari internationale (ISA) extrase. Editura Cavallioti, Bucuresti, 2008,
4. Boulescu M., Barnea C., Audit financiar, Editura Fundatiei Romania de Maine, Bucuresti, 2007,
5. Dobroteanu L., Dobroțeanu C. Audit – concepte și practici. Abordare națională și internațională, Ed. Economică, București, 2002,
6. Ghiță M., Mareș V., Auditul performanței finanțelor publice, ed. CECCAR, București, 2002,
7. Lile E., Goschin Z. – Statistica aplicată, Ed. Tribuna Economică, București, 2002,
8. Manual de audit intern, ed. II, Chișinău, 2013,
9. Stoian A., Turlea E. Auditul financiar contabil, Ed. Economica, București, 2001.

**ПОЛОЖЕНИЯ МСА (ISA) 810 «ЗАДАНИЯ ПО СОСТАВЛЕНИЮ ЗАКЛЮЧЕНИЯ ПО  
ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ» В СВЕТЕ ПОСЛЕДНИХ  
ИЗМЕНЕНИЙ, ПРИНЯТЫХ КОМИТЕТОМ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ  
СТАНДАРТАМ АУДИТА**  
**THE PROVISIONS OF ISA (ISA) 810 "ENGAGEMENTS TO REPORT ON SUMMARY  
FINANCIAL STATEMENTS " IN CONNECTION WITH THE RECENT CHANGES  
ADOPTED BY INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS  
BOARD (IAASB)**

*ЛАПИЦКАЯ Людмила, к.э.н., доцент, МЭА, [lucia-25@mail.ru](mailto:lucia-25@mail.ru)  
ЛЯХОВЧЕНКО Александру, мастеранд МЭА*

*Аннотация.* Комитет по международным стандартам аудита и подтверждению достоверности информации (IAASB) провел значительную работу по изменению ряда международных стандартов аудита, в том числе и МСА 810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности», которые вступили в силу после 15 декабря 2016 года. Целью исследования является анализ этих изменений и последствия применения модифицированных положений на практике.

*Abstract.* The International auditing and assurance standards board (IAASB) has undertaken significant work to change the number of the International standards on auditing, including ISA 810, "Engagements to report on summary financial statements", which entered into force after December 15, 2016. The aim of the study is the analysis of these changes and the consequences of applying the modified provisions in practice.

**Keywords:** summary financial statements, auditor opinion, ISA, financial statements.

**JEL:** M 42

**Введение.** Комитет по международным стандартам аудита и подтверждению достоверности информации (IAASB) провел большую работу по изменению ряда международных стандартов аудита, в том числе МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность», МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения», МСА 805 «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности», а также МСА 810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности». Данные изменения вступают в силу после 15 декабря 2016 года.

**Цель исследования,** результатом которой является данная статья, состоит в анализе изменений внесенных Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждению достоверности информации (IAASB) в МСА 810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности» путем сравнения новых и модифицированных положений, а также исследования приемлемости внедрения данных изменений на практике при проведении аудита финансовой отчетности.

**МСА 810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности»** устанавливает обязанности аудитора в связи с заданием по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности, подготовленной на основе финансовой отчетности, аудит которой проводился в соответствии с Международными стандартами аудита одним и тем же аудитором.

При этом стандарт определяет, что **обобщенная финансовая отчетность** представляет собой финансовую информацию прошедших периодов, которая составлена на основе финансовой отчетности, но содержит меньше сведений, при этом она

структурированно представляет: экономические ресурсы или обязательства предприятия по состоянию на определенный момент времени или изменения этих ресурсов или обязательств за определенный период времени.

В различных юрисдикциях для описания такой финансовой информации прошедших периодов может использоваться разная терминология. Однако, практически везде обобщенную информацию по финансовой отчетности публикуют в печати финансовые институты (банки, организации микрофинансирования и др.), страховые компании, предприятия, чьи акции котируются на фондовой бирже.

Прежде чем будут проведены аудитором работы по подтверждению обобщенной финансовой отчетности, нужно определить, допустимо ли принять задание по предоставлению заключения по такой отчетности.

Для принятия решения необходимо рассмотреть положения законодательства той или иной юрисдикции, может быть аудитор в любом случае обязан высказать свое мнение по обобщенной финансовой информации. Если законодательство не устанавливает ни каких ограничений, то в таком случае аудитор должен рассмотреть возможность высказать свое мнение по поводу такой отчетности.

В случае, если аудитор в силу тех или иных причин не может принять предложение по данному заданию (например: неприемлемы критерии по составлению обобщенной отчетности или в силу каких-либо других причин), то он должен отказаться от данного задания.

В случае если аудитор принимает задание по выражению мнения об обобщенной финансовой отчетности, то он должен это сделать опираясь на оценку выводов, полученных на основании собранных доказательств.

Важным моментом является тот факт, что МСА 810 четко предписывает, **что аудитор может высказать мнение об обобщенной финансовой отчетности, только если он высказал мнение о всей финансовой отчетности в целом за соответствующий отчетный период.**

МСА 810 обязывает аудитора проводить аудиторские процедуры и любые другие процедуры, которые аудитор посчитает необходимыми, чтобы сформировать основу для выражения аудиторского мнения об обобщенной финансовой отчетности, чтобы:

- ✚ *оценить, надлежащим ли образом раскрыта информация в обобщенной финансовой отчетности;*
- ✚ *определить если обобщенная финансовая отчетность предоставляется без проаудированной финансовой отчетности, то проверить соответствие данной отчетности финансовой отчетности.*

Аудиторские процедуры по подтверждению обобщенной финансовой отчетности часто выполняются в ходе аудита финансовой ситуации предприятия или сразу после его проведения.

Если аудитор предоставляет заключение об обобщенной финансовой отчетности после завершения аудита, то он не обязан получать дополнительные аудиторские доказательства в отношении проаудированной финансовой отчетности или сообщать о влиянии событий, произошедших после даты аудиторского заключения на проаудированную финансовую отчетность, поскольку обобщенная финансовая отчетность была составлена на основе данной проаудированной финансовой отчетности и не является ее обновлением.

Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности может быть датировано более поздним числом, чем аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности.

В таких случаях в аудиторском заключении об обобщенной финансовой отчетности должно быть указано, что обобщенная финансовая отчетность и проаудированная финансовая отчетность не отражают влияние событий, которые произошли после даты аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности и которые могут



потребовать корректировки или раскрытия информации о них в проаудированной финансовой отчетности.

Аудитор может узнать о фактах, которые существовали на дату аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности, но о которых аудитору ранее не было известно. В таких случаях аудитор не должен выпускать аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности до тех пор, пока он не завершит рассмотрение таких фактов применительно к проаудированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 560 «Последующие события».

**МСА 810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности»** рассматривает очень тщательно такой термин как ассоциированность аудитора. Данный термин предусматривает соответствующие меры, которые аудитор может принять в случае, если руководство аудируемого предприятия не выполняет действия, на которых настаивает аудитор, например: для широкого информирования акционеров.

Меры, которые может принять аудитор могут включать в себя информирование предполагаемых пользователей (акционеров) и других сторонних пользователей отчетности о ненадлежащем раскрытии информации и о действиях аудитора.

Аудитор может действовать в зависимости от его прав и обязанностей. При необходимости аудитор может посчитать целесообразным обратиться за юридической консультацией.

МСА 810 рассматривает определенные случаи, когда:

✓ существуют определенные ограничения на распространение, использование финансовой информацией, налагаемыми руководством аудируемого предприятия или же возникает необходимость привлечения внимания пользователей к принципам учета (в аудиторском заключении об обобщенной отчетности аудитор должен указать если данная отчетность составлена в соответствии с концепцией специального назначения, или же если использование заключения по такой отчетности ограничено);

✓ отсутствуют сравнительные данные (например: если проаудированная финансовая отчетность содержит сравнительные данные, а обобщенная финансовая отчетность таких данных не содержит, то аудитор должен определить, обоснованно ли такое отсутствие в обстоятельствах конкретного задания);

✓ представляется непроаудированная дополнительная информация, вместе с обобщенной финансовой отчетностью, в таком случае аудитор должен оценить, имеется ли четкое разграничение между непроаудированной дополнительной информацией, представленной вместе с обобщенной финансовой отчетностью, и данной финансовой отчетностью. Если аудитор пришел к выводу о том, что представление предприятием непроаудированной дополнительной информации не дает возможности провести четкое разграничение между непроаудированной дополнительной информацией и обобщенной финансовой отчетностью, то аудитор должен попросить руководство изменить представление непроаудированной дополнительной информации. Если руководство отказывается это выполнить, то аудитор должен пояснить в аудиторском заключении об обобщенной финансовой отчетности, что данное заключение не распространяется на такую информацию);

✓ существует прочая информация в документах, содержащих обобщенную финансовую отчетность, то в таком случае аудитор должен рассмотреть прочую информацию, включенную в документ, содержащий обобщенную финансовую отчетность и соответствующее аудиторское заключение, с целью выявления существенных несоответствий (если таковые имеются) с обобщенной финансовой отчетностью. Если при ознакомлении с прочей информацией аудитор выявляет существенное несоответствие, он должен определить, существует ли необходимость в изменении обобщенной финансовой отчетности или прочей информации, или же в своем заключении.

Следует отметить, что Комитет по Международным стандартам аудита и подтверждению достоверности информации (IAASB) опубликовал МСА (ISA) 810 (новая

редакция) *«Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности»*, который касается ответственности аудитора, связанной с заданиями по обобщенной финансовой отчетности, составленной по информации из финансовых отчетов, при проведении аудита в соответствии с Международные стандарты аудита (МСА) тем же аудитором.

Ограниченные поправки к МСА 810 (новая редакция) предполагают большую прозрачность в отчете аудитора по аудированной финансовой отчетности, что является результатом новых и пересмотренных стандартов по аудиторской отчетности, опубликованных IAASB в январе 2015 года, в частности, МСА 700 (новая редакция) *«Формирование и представление заключения по финансовой отчетности»*, а также МСА 701 *«Взаимодействие по ключевым вопросам аудита в отчете независимого аудитора»*.

Публикация ISA 810 (новая редакция) представляет собой кульминацию работы Комитета по Международным стандартам аудита и подтверждению достоверности информации (IAASB) по аудиторской отчетности, которая началась еще в 2006 году.

Новая редакция ISA 810 *«Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности»* вступит в силу одновременно со стандартами аудиторской отчетности по финансовой отчетности общего назначения не ранее 15 декабря 2016 года.

**Таблица 1. Структура аудиторского заключения в соответствии с требованиями МСА 810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности»**

МСА 810	Новая редакция МСА 810, вступление в силу не ранее 15 декабря 2016 года
<p>✓ заголовок, ясно указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора;</p> <p>✓ адресат;</p> <p>✓ вводный раздел, в котором:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• определяется обобщенная финансовая отчетность, о которой аудитор предоставляет заключение, включая название каждого отчета, входящего в состав обобщенной финансовой отчетности</li> <li>• идентифицируется проаудированная финансовая отчетность;</li> <li>• содержится ссылка на аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности, указывается дата этого заключения и, раскрывается например тот факт, что о проаудированной финансовой отчетности было выражено немодифицированное мнение;</li> <li>• если аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности датировано более поздним числом, чем аудиторское заключение о проаудированной финансовой отчетности, указывается, что обобщенная финансовая отчетность и проаудированная финансовая отчетность не отражают влияние событий, произошедших после даты аудиторского заключения о проаудированной финансовой отчетности;</li> <li>• представлено заявление, в котором указано, что в обобщенной финансовой отчетности раскрыта не вся информация, подлежащая раскрытию в соответствии с</li> </ul>	<p>✓ заголовок, ясно указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора;</p> <p>✓ адресат;</p> <p>✓ мнение;</p> <p>✓ информация об обобщенной финансовой отчетности;</p> <p>✓ проаудированная финансовая отчетность и мнение аудитора о ней;</p> <p>✓ ответственность руководства за обобщенную финансовую отчетность;</p> <p>✓ ответственность аудитора;</p> <p>✓ подпись аудитора;</p>

МСА 810	Новая редакция МСА 810, вступление в силу не ранее 15 декабря 2016 года
<p>концепцией подготовки финансовой отчетности, применявшейся при подготовке проаудированной финансовой отчетности, и что ознакомление с обобщенной финансовой отчетностью не заменяет собой ознакомление с проаудированной финансовой отчетностью;</p> <p>(d) описание ответственности руководства за обобщенную финансовую отчетность, объясняющее, что руководство несет ответственность за подготовку обобщенной финансовой отчетности в соответствии с применяемыми критериями;</p> <p>(e) заявление о том, что аудитор несет ответственность за выражение мнения об обобщенной финансовой отчетности на основании процедур, выполненных в соответствии с требованиями настоящего стандарта;</p> <p>✓ раздел, ясно выражающий мнение аудитора;</p> <p>✓ подпись аудитора;</p> <p>✓ дата аудиторского заключения;</p> <p>✓ адрес аудитора.</p>	<p>✓ адрес аудитора;</p> <p>✓ дата аудиторского заключения.</p>

Анализируя новую редакцию *МСА 810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности»* можно констатировать следующие ее отличия от предыдущей версии. Прежде всего:

- 1) в новой редакции мнение аудитора отражено в начале аудиторского заключения по обобщенной финансовой отчетности;
- 2) был введен новый параграф о обобщенной финансовой отчетности, ее описании;
- 3) был введен новый параграф об проаудированной финансовой отчетности и мнение аудитора о ней, в котором раскрывалась информация, например: о причинах выражения модифицированного мнения;
- 4) были выведены в отдельные параграфы ответственность руководства за обобщенную финансовую отчетность и ответственность аудитора;
- 5) были отранжированы по очередности заключительные строки аудиторского заключения: в начале подпись аудитора, затем адрес и в заключении дата представления аудиторского мнения.

**Выводы.** Следует отметить, что с точки зрения практикующих аудиторов новая редакция *810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности»* представляет собой значительный интерес и логически более продумана при предоставлении аудитором заключения по обобщенной финансовой отчетности пользователям.

#### Литература

1. ISA 810 (Revised), Engagements to Report on Summary Financial Statements, on line <https://www.ifac.org/publications-resources/isa-810-revised-engagements-report-summary-financial-statements>
2. МСА 810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности» on line <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/audit/91internauditstands>

**PERFEȚIONAREA RAPORTULUI CONDUCERII ÎN BAZA REZULTATELOR  
ANALIZEI EFICIENȚEI UTILIZĂRII CAPITALULUI PROPRIU  
IMPROVEMENT OF THE MANAGEMENT REPORT BASED ON THE ANALYSIS  
ABOUT EFFICIENT USE OF OWN EQUITY**

*CHIRILOV Nelea, conf.univ., dr., ASEM, [chirilovnv@gmail.com](mailto:chirilovnv@gmail.com)*

**Rezumat:** *Actualmente pentru asigurarea utilizatorilor cu informații privind eficiența utilizării capitalului propriu este necesară perfecționarea raportului conducerii societății pe acțiuni. Prin urmare, în vederea îmbunătățirii conținutului raportului conducerii societății pe acțiuni, în acest articol se propune implementarea modelului subcapitolului „Eficiența utilizării capitalului propriu”. În opinia autorului, aplicarea acestuia este necesară pentru oferirea informațiilor utile procesului decizional și fundamentarea oportună a deciziilor economice de diverși utilizatori ai situațiilor financiare.*

**Abstract:** *Nowadays, is required to extend management report of the stock company for providing users with broad information about the efficient use of the own equity. Therefore, in this article is proposed to upgrade the content of management report of the stock company by introducing a subchapter named “Efficiency use of the own capital”. According to the author, this change is necessary to implement, for offering information that will influence on decision making process, and for appropriate substantiation economic decisions of various users of financial statements.*

**Cuvintele-cheie:** raportul conducerii, capital propriu, rezultat pe acțiune, rentabilitatea capitalului propriu, rentabilitatea unei acțiuni

**JEL:** M 41

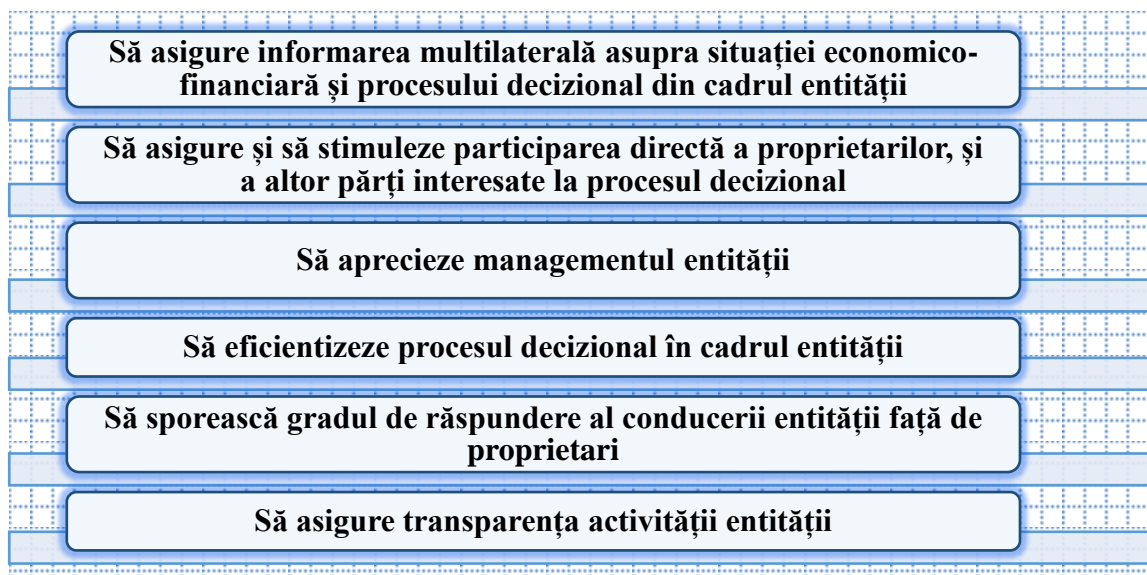
**Introducere.** În condițiile evoluției actuale a societăților pe acțiuni autohtone se impune elaborarea raportului conducerii, care trebuie să răspundă atât cerințelor conducerii și acționarilor, cât și necesităților informaționale ale celorlalți utilizatori.

Necesitatea întocmirii *raportului conducerii* este prevăzută în art. 29 alin. (5) al Legii contabilității [2]. Potrivit prevederilor art. 31 alin. (1) al legii nominalizate [2], raportul conducerii, care urmează a fi prezentat anual la situațiile financiare, include următoarea informație:

- a) prezentarea reală a dezvoltării și performanțelor activității entității și grupului de entități;
- b) descrierea principalelor riscuri și incertitudini cu care se confruntă entitatea și grupul de entități;
- c) informații privind mediul înconjurător și oportunitățile profesionale ale angajaților;
- d) orice eveniment important care a avut loc de la finele perioadei de gestiune până la prezentarea situațiilor financiare;
- e) perspectivele de dezvoltare a entității și a grupului de entități;
- f) activitățile entității și ale grupului de entități în sfera cercetării și dezvoltării;
- g) informații privind răscumpărarea părților sociale și a acțiunilor proprii;
- h) informații privind existența filialelor entității.

De remarcat că savanții autohtoni A.Nederița și N.Țiriulnicova au elaborat modelul acestui raport, în baza cerințelor Legii contabilității [4, p.13-19].

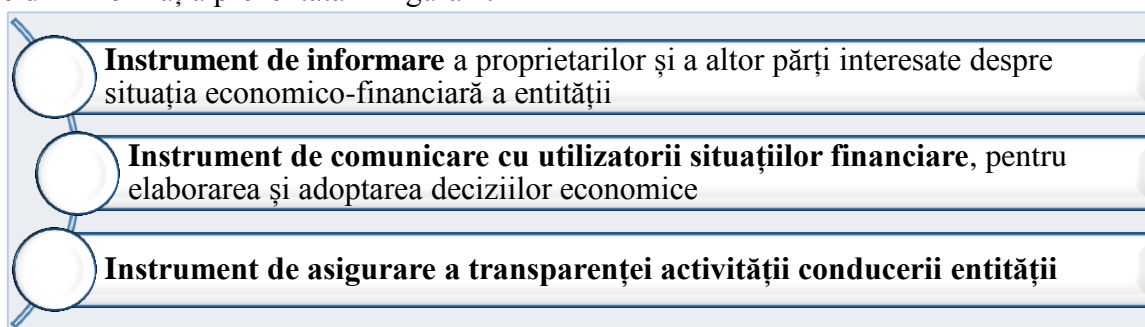
Din cele prezentate mai sus, rezultă că *raportul conducerii* – trebuie să conțină informații privind activitatea entității în vederea informării în mod deschis și explicit, a proprietarilor, a angajaților și a altor părți interesate în procesul de elaborare și de adoptare a deciziilor. Prin urmare, în figura 1 identificăm obiectivele întocmirii raportului conducerii pentru procesul decizional.



**Figura 1. Obiectivele întocmirii raportului conducerii pentru procesul decizional**

*Sursa: elaborat de autor*

Realizarea acestor obiective necesită efectuarea analizei economico-financiară. Astfel, informațiile raportului conducerii oferă utilizatorilor posibilitatea de a răspunde la întrebările: care este situația economico-financiară, ce trebuie de făcut, cu ce forțe, unde, când și cum. Rolul raportului conducerii în cadrul unei societăți pe acțiuni este extrem de important. Aceasta reiese din informația prezentată în figura 2.



**Figura 2. Rolul raportului conducerii în procesul decizional**

*Sursa: elaborat de autor*

**Necesitatea și caracteristica subcapitolului „Eficiența utilizării capitalului propriu” al raportului conducerii.** În prezent proprietarii întreprinderii, sunt privilegiați în ceea ce privește necesitățile lor de informare privind utilizarea capitalului propriu. Deci, interesele proprietarilor vor prima întotdeauna și întreprinderea va urmări în primul rând să le îndeplinească așteptările lor. Ca urmare, considerăm că este necesar de inclus în componența raportului conducerii a informațiilor privind indicatorii de cuantificare a eficienței utilizării capitalului propriu.

Întrucât este foarte necesară prezentarea informațiilor privind eficiența utilizării capitalului propriu, propunem ca capitolul „Informații privind răscumpărarea părților sociale și a acțiunilor proprii” al raportului conducerii societății pe acțiuni să fie denumit „Informații privind răscumpărarea acțiunilor proprii și eficiența utilizării capitalului propriu”, în care să fie inclus subcapitolul „Eficiența utilizării capitalului propriu”. Modelul subcapitolului menționat, elaborat și recomandat de autor spre implementare, este prezentat în tabelul 1.

Pentru aplicare în practică a modelului subcapitolului menționat mai sus prezentăm caracteristica indicatorilor de cuantificare a eficienței utilizării capitalului propriu, și anume: *rentabilitatea capitalului propriu, rentabilitatea capitalului acționar ordinar, rezultatul pe acțiune de bază și rentabilitatea unei acțiuni ordinare.*

**1. Rentabilitatea capitalului propriu** - calculată în baza rezultatului net arată posibilitatea societății pe acțiuni de a remunera acționarii fie prin acordarea de dividende, fie prin majorarea



capitalului social sau rezervelor, care reprezintă o creștere a averii lor. Considerăm, că această rată prezintă interes atât pentru deținătorii reali ai acțiunilor ordinare și preferențiale precum și pentru potențialii investitori.

$$\text{Rentabilitatea capitalului propriu} = \frac{\text{Profitul net}}{\text{Valoarea medie anuală a capitalului propriu}} \times 100 \quad (1)$$

**2. Rentabilitatea capitalului acționar ordinar** - măsoară rentabilitatea aferentă deținătorilor de acțiuni ordinare [1, p.132]. De subliniat că, în cazul când capitalul social al societății pe acțiuni este format din acțiuni ordinare și acțiuni preferențiale, frecvent, apare o problemă importantă privind determinarea mărimii exacte a rentabilității capitalului propriu aferentă deținătorilor acțiunilor ordinare în exclusivitate. Această problemă este condiționată de faptul că deținătorii acțiunilor ordinare pot pretinde la profit numai după achitarea obligațiilor privind dividendele pe acțiunile preferențiale. Astfel considerăm necesară includerea acestei rate în raportul conducerii.

$$\text{Rentabilitatea capitalului acționar ordinar} = \frac{\text{Profitul net ce revine deținătorilor acțiunilor ordinare}}{\text{Valoarea medie anuală a capitalului propriu} - \text{Valoarea nominală medie a acțiunilor preferențiale}} \times 100 \quad (2)$$

**3. Rezultatul pe acțiune de bază** - oferă informații legate atât de eficiența investițiilor în acțiuni, cât și de strategiile privind performanțele economice și poziția financiară a societății pe acțiuni. Potrivit prevederilor pct. 10 din IAS 33, rezultatul pe acțiune de bază se calculează „împărțind profitul sau pierderea atribuibil(ă) acționarilor ordinari ai societății-mamă (numărătorul) la media ponderată a numărului de acțiuni ordinare în circulație (numitorul) pe parcursul perioadei” [3]. În acest scop, conform pct. 19 al IAS 33, „numărul acțiunilor ordinare trebuie să fie egal cu media ponderată a numărului de acțiuni ordinare în circulație în timpul perioadei respective” [3].

$$\text{Rezultatul pe acțiune de bază} = \frac{\text{Profitul net ce revine deținătorilor acțiunilor ordinare}}{\text{Numărul mediu ponderat al acțiunilor ordinare aflate în circulație}} \quad (3)$$

**4. Rentabilitatea unei acțiuni ordinare** - caracterizează activitatea societății pe acțiuni pe piața de capital. Trebuie remarcat faptul că, în literatura de specialitate, modalitatea de calcul al rentabilității unei acțiuni este tratată în mod diferit. Considerăm că rentabilitatea unei acțiuni ordinare, estimată ca sumă a modificării prețului de piață al acțiunii și dividendelor pe acțiune raportată la mărimea capitalului investit sau prețului de piață al acțiunii la începutul perioadei (sau la momentul procurării), este cel mai bun indicator de măsurare a performanței investițiilor în acțiuni.

$$\text{Rentabilitatea unei acțiuni ordinare} = \frac{\text{Profitul distribuit pentru plata dividendelor pentru acțiunile ordinare} + \text{Creșterea de capital}}{\text{Valoarea de piață a acțiunilor ordinare aflate în circulație}} \times 100 \quad (4)$$

Datorită faptului că informațiile pe care le furnizează subcapitolul „Eficiența utilizării capitalului propriu” din raportul conducerii (tabelul 1) influențează comportamentul utilizatorilor în procesul analitic și decizional, este clar că fiecare utilizator dorește să dispună de date inițiale care să-i diminueze incertitudinile și să îi ofere posibilitatea de a fundamenta cele mai optime decizii. Prin urmare, considerăm că subcapitolul recomandat satisface următoarele *cerințe*:

1) **Utilitatea.** Această cerință se atestă prin importanța informației privind eficiența utilizării capitalului propriu la elaborarea, fundamentarea și adoptarea deciziilor economice de către utilizatorii de informații. De remarcat faptul că, utilitatea informațiilor oferite de subcapitolul recomandat depinde foarte mult de caracteristicile calitative ale acestora (*inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea și comparabilitatea*) și are:

- *utilitate internă*, în scopul conducerii și gestionării societății pe acțiuni,
- *utilitate externă*, în scopul protejării intereselor acestora și asigurării credibilității informațiilor oferite.

2) **Veridicitatea.** Pentru a se asigura această cerință, este necesar ca informația să fie reflectată și prelucrată corect, adică să lipsească erorile esențiale și neobiectivitățile. Verificarea datelor

privind formarea și utilizarea capitalului propriu în cadrul societăților pe acțiuni este realizată de contabili profesioniști (comisia de cenzori și auditul), care au rolul de a spori credibilitatea informației contabile.

3) **Oportunitatea prezentării.** Presupune să nu ducă la pierderea relevanței informațiilor prin întârzierea prezentării lor, dar nici la pierderea credibilității, printr-o prezentare prea rapidă, pentru că poate sta la baza unor conflicte. Asemenea conflicte pot să survină, de exemplu, în cadrul adunării generale a acționarilor la adoptarea hotărârilor privind majorarea sau diminuarea capitalului social, stabilirea mărimii dividendelor etc. Soluționarea acestora presupune asigurarea cu o bază informațională, care să ofere date inițiale credibile și relevante.

Din cele prezentate mai sus, rezultă că respectarea cerințelor menționate ale subcapitolului recomandat va crea o bază informațională valorificată, care va asigura procesul analitic cu informații relevante, credibile, veridice și clare privind eficiența utilizării capitalului propriu.

În opinia autorului, **obiectivul perfecționării raportului conducerii constă în sporirea gradului de asigurare a utilizatorilor cu informații integrale și îmbunătățirea calității deciziilor economice adoptate.** În contextul celor menționate, se recomandă ca utilizatorii informațiilor analitice ai subcapitolului „Eficiența utilizării capitalului propriu” al Raportului conducerii să fie clasificați, după provenință, în trei grupuri: *cei ce gestionează societatea pe acțiuni; cei din afara societății pe acțiuni, care au un interes financiar direct în aceasta din urmă; și persoane fizice și juridice, care au un interes financiar indirect în societatea pe acțiuni.* Schematic, utilizatorii de informații sunt prezentate schematic în figura 3.

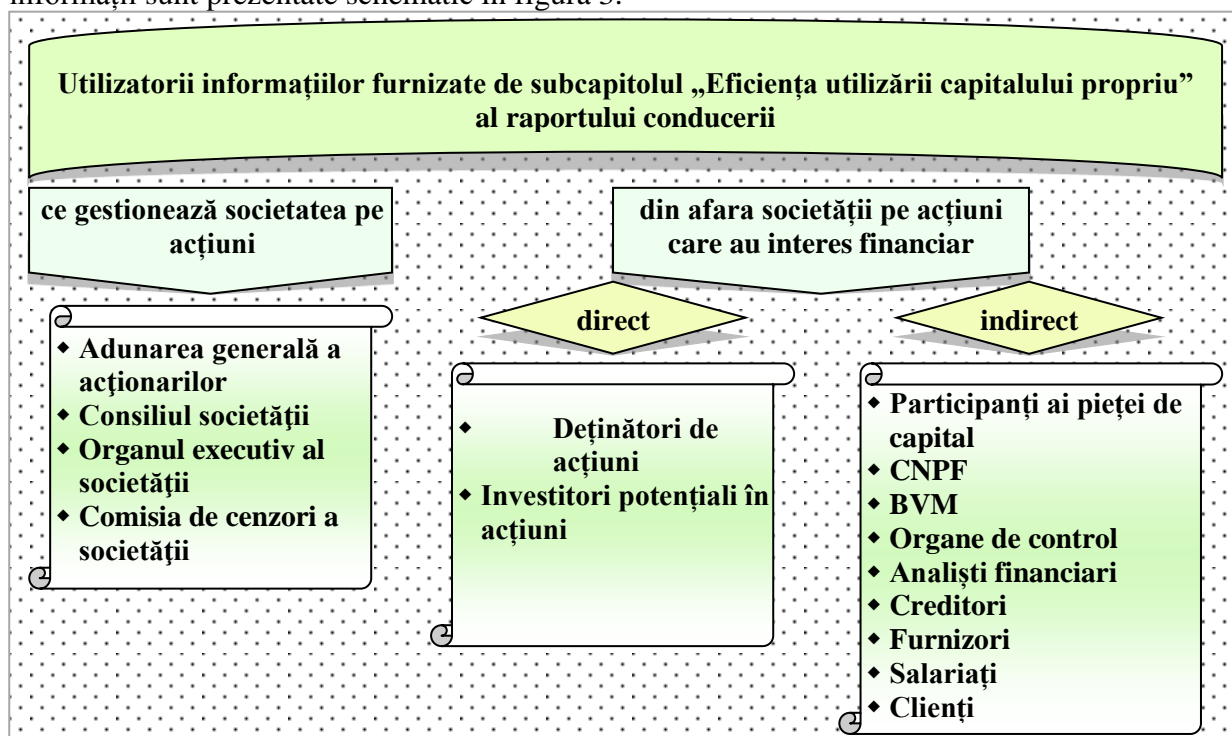


Figura 3. Utilizatorii de informații ai raportului conducerii

Sursa: elaborat de autor

Din cele ilustrate mai sus, reiese că există o gamă foarte largă de utilizatori ai informației oferite de subcapitolul „Eficiența utilizării capitalului propriu”. Prin urmare, rolul subcapitolului recomandat în componența raportului conducerii este decisiv, deoarece datele inițiale oferite influențează comportamentul utilizatorilor în procesul analitico-decizional și vizează următoarele aspecte:

- satisfacerea îndatoririlor legale, și anume pregătirea și prezentarea unor informații, care să răspundă cerințelor impuse de acționari, Comisia Națională a Pieței Financiare, participanții profesioniști ai pieței de capital, creditori etc.;
- nevoia de coordonare a adunării generale a acționarilor, consiliului societății, organului executiv, comisiei de cenzori, precum și altor utilizatori de informații;

- elaborarea, fundamentarea și adoptarea deciziilor economice.

Prin urmare, conchidem că în procesul alegerii strategiei de dezvoltare a societății pe acțiuni, căutării surselor de finanțare a activității economico-financiare, trebuie profund conștientizată importanța obținerii informațiilor adecvate privind eficiența utilizării capitalului propriu.

În cele ce urmează, va fi prezentat un studiu de caz menit să evidențieze necesitatea perfecționării raportului conducerii pentru procesul decizional, prin includerea subcapitolului „Eficiența utilizării capitalului propriu”.

**Tabelul 1. Subcapitolul „Eficiența utilizării capitalului propriu” din capitolul „Informații privind răscumpărarea acțiunilor proprii și eficiența utilizării capitalului propriu” al Raportului conducerii emitentului „Moldpresa” SA pentru anul 200X**

<i>Nr. crt.</i>	<i>Indicatorii</i>	<i>Anul 200X-1</i>	<i>Anul 200X</i>
1	Profitul net (pierdere netă), lei	36576030	22527068
2	Profitul distribuit pentru plata dividendelor - total, lei <i>inclusiv:</i>	23398647	21945618
2.1	pentru acțiunile ordinare	22389478	20625217
2.2	pentru acțiunile preferențiale	1009169	1320401
3	Profitul net ce revine deținătorilor acțiunilor ordinare, lei (ind.1–ind.2.2)	35566861	21206667
4	Valoarea medie anuală a capitalului propriu, lei	80075085	90310870
5	Valoarea nominală medie a acțiunilor preferențiale, lei	399960	399960
6	Numărul acțiunilor ordinare aflate în circulație la finele anului, unități	174195	174195
7	Numărul mediu ponderat al acțiunilor ordinare aflate în circulație, unități	174195	174195
8	Prețul de piață mediu ponderat al acțiunii ordinare, lei	310,80	310,80
9	Modificarea prețului de piață mediu al acțiunii ordinare, lei	-	-
10	Creșterea de capital, lei (ind.6×ind.9)	-	-
11	Valoarea de piață a acțiunilor ordinare aflate în circulație, lei (ind.6× ind.8 al anului precedent)	54139806	54139806
12	Rentabilitatea capitalului acționar ordinar, % (ind.3 ÷ ( ind.4–ind.5)×100)	44,64	23,59
13	Rentabilitatea capitalului propriu, % (ind.1 ÷ ind.4×100)	45,68	24,94
14	Rezultatul pe acțiune de bază, lei (ind.3 ÷ ind.7)	204,18	121,74
15	Rentabilitatea unei acțiuni ordinare, % ((ind.2.1+ind.10) ÷ ind.11×100)	41,36	38,10

În anii 200X-1-200X la emitentul „Moldpresa” SA nivelul rentabilității capitalului propriu a depășit nivelul rentabilității capitalului acționar. În asemenea condiții, pentru investitori sunt mai atractive investițiile în acțiunile preferențiale decât în cele ordinare.

În același timp atrage atenția faptul, că nivelul rentabilității capitalului acționar ordinar în anul 200X este relativ înalt (23,59%), ceea ce provoacă interesul investitorilor reali și potențiali în procurarea acțiunilor ordinare, deoarece există perspective de creștere a valorii acționarilor. Acest fapt va permite societății pe acțiuni să majoreze capitalul social prin plasarea de acțiuni ordinare ale emisiunii suplimentare din contul aporturilor de primit de la achizitorii de acțiuni, ceea ce va duce la întărirea stabilității financiare și poziției societății pe piața de capital.

Nivelul rentabilității capitalului propriu în anul 200X (24,94%) sugerează ideea, că în cadrul adunării generale a acționarilor poate fi aprobată decizia cu privire la reinvestirea parțială a profitului net și distribuirea acestui profit sub formă de dividende, ceea ce va avea efecte benefice pentru acționari, contribuind la finanțarea creșterii economice a societății pe acțiuni și remunerarea curentă a capitalului investit în acțiuni.

În anul 200X rentabilitatea unei acțiuni ordinare a constituit 38,10%, iar rezultatul pe acțiune de bază a alcătuit 121,74 lei, acestea denotă eficiența relativ înaltă a investițiilor în acțiunile ordinare ale emitentului „Moldpresa” SA, fapt ce încurajează investitorii reali și potențiali să păstreze și să

cumpere acțiuni ordinare, deoarece societatea pe acțiuni creează valoare pentru acționari. Totodată, în anul 200X s-a înregistrat diminuarea profitului pe acțiune de bază cu 40,37 ( $121,74 \div 204,17 \times 100 - 100$ ) puncte procentuale față de anul 200X-1, ceea ce semnifică reducerea capacității de finanțare a activității societății din sursele interne și va condiționa diminuarea dividendelor anuale la o acțiune ordinară în anul 2013.

*Sursa: elaborat de autor în baza generalizării datelor din situațiile financiare, hotărârile adunărilor generale a acționarilor și statistica tranzacțiilor la Bursa de Valori a Moldovei.*

**Concluzii.** Aplicarea subcapitolului „Eficiența utilizării capitalului propriu”, în componența raportului conducerii societății pe acțiuni, este necesară pentru oferirea informațiilor utile procesului decizional și fundamentarea oportună a deciziilor economice de diverși utilizatori ai situațiilor financiare. Prin urmare, obiectivul subcapitolului propus constă în furnizarea de informații utile unei game largi de utilizatori, cum sunt:

- ✓ *proprietarii*, care sunt interesați de evoluția ratelor de cuantificare a eficienței utilizării capitalului propriu pentru a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă acțiunile;
- ✓ *investitorii potențiali*, care nu investesc în acțiuni până nu dețin informații despre evoluția rentabilității capitalului propriu și rentabilității capitalului acționar ordinar și starea economico-financiară a societății pe acțiuni în care investesc;
- ✓ *conducerea societății pe acțiuni*, care va utiliza informația pentru a cunoaște posibilitățile de autofinanțare și a dimensiona sursele proprii de finanțare;
- ✓ *participanții profesioniști ai pieței de capital*, care, la acordarea serviciilor aferente operațiunilor cu valorile mobiliare, utilizează informații privind eficiența utilizării capitalului propriu.

În plus, îmbunătățirea conținutului raportului conducerii societății pe acțiuni, este necesară în vederea prevenirii și identificării din timp a oricăror dificultăți și/sau probleme ce ar putea apărea pe perioadele ulterioare, pentru a contribui astfel la gestionarea eficientă a surselor de finanțare și a activității societății pe acțiuni.

### Bibliografia

1. Helfert Erich A. Tehnici de analiză financiară. Ghid pentru crearea valorii. Ediția 11. București: BMT Publishing House, 2006. 560 p.
2. Legea contabilității. Nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.90-93 din 29.06.2007. Disponibil: <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/lawcontabil>
3. Standardul Internațional de Contabilitate 33 „Rezultatul pe acțiune”. Disponibil: <http://www.mf.gov.md/ro/actnorm/contabil/standartraport/>
4. Недерица А., Цирюльникова Н. О порядке составления пояснительных записок и отчета руководства за 2008 год. В: Contabilitate și audit, 2009, № 2, с. 9-19.

**EVALUAREA PRINCIPIULUI CONTINUITĂȚII ACTIVITĂȚII  
ÎN AUDITUL FINANCIAR  
ASSESSMENT OF GOING CONCERN IN THE FINANCIAL AUDIT**

**GRUMEZA Dumitru, dr. conf. univ., ASEM, [grumezad@mail.ru](mailto:grumezad@mail.ru)  
GRAUR Anatol, dr. conf. univ. ASEM, [ag@sistematis.md](mailto:ag@sistematis.md)**

***Rezumat.** Rolul și răspunderea auditorilor este o temă controversată care a adus multe discuții în rândul specialiștilor, în ultimii ani. Odată cu schimbările economice din întreaga lume, riscurile la care auditorii sunt supuși au crescut și s-au diversificat considerabil. Astfel, modul de raportare în domeniul auditului trece în prezent printr-un proces continuu de modificări. Prin urmare, prin articolul de față se dorește să se prezinte principalele aspecte legate de evaluarea principiului continuității activității în funcție de nevoile de informare ale utilizatorilor rapoartelor de audit. În acest sens, demersul de cercetare vizează un domeniu de mare actualitate și un domeniu prioritar de cercetare.*

***Abstract.** The role and liability of auditors is a controversial issue that brought much discussion among experts in recent years. With the economic changes worldwide, auditors are subject to risks have increased and diversified considerably. So how audit reporting is currently undergoing a continuous process of change. Therefore, in this article is intended to present the main issues related to going concern assessment based on the information needs of users of audit reports. In this sense, the research approach concerns an area of great interest and a priority area for research.*

**Cuvinte cheie:** auditor, audit financiar, ISA, opinie de audit, raport de audit.

**JEL:** M 42

**Introducere.** *Principiul continuității activității:* se bazează pe presupunerea că, într-un viitor previzibil, unitatea își continuă în mod normal activitatea, fără să intre în starea de faliment, de lichidare sau de reducere sensibilă a activității [12].

Asigurarea continuității activității în cadrul entităților este descrisă de specialiști drept un proces prin care sunt identificate principalele amenințări la adresa desfășurării activității unei organizații și prin care sunt stabilite măsurile necesare pentru contracararea acestor amenințări. Obiectivul principal al acestui proces îl reprezintă continuitatea derulării activității și reducerea la minim a impactului negativ asupra entității, publicului și imaginii acesteia.

Diferite cadre de raportare financiară conțin cerințe explicită conform căreia conducerea trebuie să facă o evaluare specifică referitoare la capacitatea entității de a-și continua activitatea, precum și standarde cu privire la aspectele ce trebuie luate în considerare și prezentările care trebuie făcute în legătură cu continuitatea activității. De exemplu conform SNC „Prezentarea situațiilor financiare” situațiile financiare se întocmesc în conformitate cu principiile de bază din care și principiul *continuității activității* care prevede întocmirea situațiilor financiare pornind de la ipoteza că entitatea își va continua în mod normal funcționarea cel puțin pe o perioadă de 12 luni din data raportării fără intenția sau necesitatea de a-și lichida sau reduce în mod semnificativ activitatea. Aceleași SNC prevăd că în cazul în care situațiile financiare nu se întocmesc conform principiului *continuității activității* trebuie prezentată baza de întocmire a situațiilor financiare și motivul pentru care entitatea nu poate să-și continue activitatea.

De asemeni și conform IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, „la întocmirea situațiilor financiare, conducerea trebuie să evalueze capacitatea entității de a-și continua activitatea, o entitate va întocmi situațiile financiare pe baza *continuității activității*, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea, fie nu are o altă alternativă realistă decât să procedeze astfel”.

Legislația contabilă în vigoare din R. Moldova la fel prevede faptul că contabilitatea se ține conform unor principii de bază din care și principiul *continuității activității* [2, art. 6, alin. 1].



**Evaluarea prezumției continuității activității.** Atunci când planifica și efectuează proceduri de audit și când evaluează rezultatele acestora, auditorul trebuie să ia în considerare adecvarea utilizării de către conducere a ipotezei de continuare a activității în întocmirii situațiilor financiare (entitate este văzută ca aptă să își continue activitatea în viitorul previzibil) [3, p1, 2].

**Entitatea evaluează măsura în care este adecvată ipoteza (prezumția) continuității activității**

Atunci când entitatea a avut o activitate profitabilă în trecut și acces fără dificultăți la resurse financiare, entitatea poate ajunge la concluzia că ipoteza continuității activității este adecvată fără o analiză detaliată.

În alte cazuri, conducerea poate fi nevoită să ia în considerare o gamă largă de factori care afectează profitabilitatea curentă și anticipată, graficele de rambursare a datoriilor și sursele potențiale de înlocuire a finanțării existente înainte de a fi sigură că ipoteza continuității activității este adecvată.

Din punct de vedere financiar:

Datorii cu termen fix care se apropie de maturitate fără prospecte realiste de înnoire sau plată/rambursare.

Indicații privind retragerea suportului financiar de către creditorii.

Fluxuri de trezorerie operaționale negative indicate de situații.

Indicatori financiari cheie nefavorabili.

Pierderi operaționale substanțiale sau deteriorarea semnificativă a valorii activelor folosite pentru a genera fluxuri de trezorerie.

Restanțe sau întreruperea plății dividendelor.

Schimbarea de la tranzacții cu furnizorii bazate pe credit la tranzacții cu plata la livrare.

Din punct de vedere operațional:

Intențiile conducerii de a lichida entitatea sau de a înceta operațiunile.

Pierderea persoanelor cheie din conducere fără a avea înlocuitor.

Pierderea unei piețe majore, a unui/unor clienți cheie, sau a furnizorului(lor) principal(i).

Dificultăți legate de forța de muncă.

Apariția unui competitor (concurrent) de mare succes.

Din alte puncte de vedere:

Neconformitatea cu cerințele de capital sau cu alte cerințe statutare.

Litigii în curs împotriva entității care, dacă ar fi încheiate cu succes, ar putea rezulta în revendicări pe care entitatea este puțin probabil să le poată satisface.

Schimbări ale legii, reglementărilor sau politicilor guvernamentale care se așteaptă să afecteze în mod negativ entitatea.

Catastrofe neasigurate sau insuficient asigurate atunci când se produc.

## 2.Proceduri aplicate

Responsabilitatea auditorului este aceea de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la gradul de adecvare al folosirii de către conducere a ipotezei (prezumției) de continuitate a activității în întocmirea și prezentarea situațiilor financiare și de a trage concluzii dacă există o incertitudine semnificativă privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Să obțină probe de audit suficiente și adecvate privind gradul de adecvare al aplicării ipotezei de continuitate a activității de către conducere în întocmirea situațiilor financiare;

**Exemple de evenimente sau condiții care, individual sau colectiv, ar putea pune în mod semnificativ la îndoială ipoteza de continuitate a activității**

**Responsabilitățile auditorului**

- Obiectivele auditorului**
- + Să tragă concluzii, în baza probelor de audit obținute, cu privire la existența unei incertitudini semnificative legate de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea; și
  - + Să determine implicațiile pentru raportul de audit.
- Aprecierea auditorului cu privire la evaluarea conducerii și analiza de justificare și**
- + Dacă există antecedente privind operațiuni profitabile și un acces facil la resurse financiare (iar evaluarea conducerii a fost fără o analiză detaliată) – aprecierea auditorului ar putea fi făcută fără efectuarea unor proceduri detaliate de evaluare;
  - + În alte circumstanțe, aprecierea evaluării conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea include o evaluare a procesului urmat de conducere pentru a-și face evaluarea, a ipotezelor pe care se bazează evaluarea, a planurilor de acțiune viitoare ale conducerii și a măsurii în care planurile conducerii sunt realizabile în circumstanțele date.
- Perioada acoperită de evaluarea conducerii**
- Majoritatea cadrelor de raportare financiară care solicită o evaluare explicită din partea conducerii specifică perioada pentru care conducerea trebuie să ia în considerare toate informațiile disponibile. De exemplu, IAS 1 definește aceasta ca o ”perioadă care ar trebui să fie cel puțin, dar nu limitată la 12 luni de la finalul perioadei de raportare”.
- + Auditorul rămâne atent la posibilitatea existenței unor evenimente cunoscute, programate sau de alt tip, sau condiții care vor apărea după perioada de evaluare folosită de conducere, care ar putea pune în discuție gradul de adecvare al folosirii de către conducere a ipotezei de continuitate a activității în întocmirea situațiilor financiare;
- Perioada de după evaluarea conducerii**
- + În afara interviuării conducerii, auditorul nu are o responsabilitate privind efectuarea oricăror alte proceduri de audit în vederea identificării evenimentelor sau condițiilor care ar putea pune în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea după perioada evaluată de conducere.
  - + Acolo unde conducerea nu a efectuat încă o evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea, o cerere adresată conducerii de a face această evaluare;
- Proceduri de audit suplimentare atunci când se identifică evenimente sau condiții ce pun**
- + Evaluarea planurilor conducerii privind acțiunile viitoare în legătură cu evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea, a măsurii în care rezultatul acestor planuri poate îmbunătăți situația și a măsurii în care planurile conducerii sunt realizabile în circumstanțele date;
  - + Acolo unde entitatea a întocmit o previziune a fluxului de trezorerie și analiza previziunii este un factor semnificativ: Evaluarea credibilității informațiilor generate; și determinarea existenței unei baze adecvate pentru ipotezele care stau la baza previziunii;
  - + Luarea în considerare a măsurii în care au devenit disponibile fapte sau informații suplimentare de la data la care conducerea și-a făcut evaluarea;
  - + Solicitarea de declarații scrise din partea conducerii și, acolo unde este cazul, de la persoanele responsabile cu guvernarea, privind planurile lor de acțiune viitoare și fezabilitatea acestor planuri.

### 3. Opinia de audit

În baza probelor de audit obținute, auditorul trebuie să concluzioneze dacă, în conformitate cu raționamentul său, există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care, individual sau

**Concluziile  
auditului și  
raportarea**

colectiv, ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea.

O incertitudine semnificativă există atunci când magnitudinea impactului său posibil și probabilitatea ca aceasta să aibă loc sunt de asemenea natură încât, conform raționamentului auditorului, prezentarea adecvată a naturii și implicațiilor incertitudinii este necesară pentru:

✚ Prezentarea fidelă a situațiilor financiare, în cazul unui cadru de prezentare fidelă;

✚ Ca situațiile financiare să nu inducă în eroare, în cazul unui cadru de conformitate.

1. Dacă se face o prezentare adecvată a incertitudinii semnificative în situațiile financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie nemodificată și să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul său pentru a:

a) Sublinia existența unei incertitudini semnificative legate de un eveniment sau condiție care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea; și

b) Atrage atenția asupra notei la situațiile financiare care prezintă aceste aspecte.

✚ Exemplu de paragraf de evidențiere a unor aspecte:

Fără a modifica opinia noastră, atragem atenția asupra Notei X din situațiile financiare, care indică faptul că Compania a înregistrat o pierdere netă de ZZZ în cursul anului încheiat la 31 decembrie 201X și, începând cu acea dată, valoarea activelor nete ale Companiei este mai mică decât capitalul social cu suma de YYY. Aceste condiții, împreună cu alte aspecte prezentate în Nota X, indică faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea.

2. Dacă nu se face o prezentare adecvată a incertitudinii semnificative în situațiile financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705.

✚ Exemplu de bază pentru opinia cu rezerve:

Contractul de credit al Companiei expiră, iar sumele datorate sunt scadente la data de 19 aprilie 201X+1. Compania nu a putut renegocia un nou credit sau obține o refinanțare, iar resursele financiare de care dispune Compania nu-i permit să restituie creditul la data scadentă. Această situație indică existența unei incertitudini semnificative care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea Companiei de a-și continua activitatea și, ca urmare, Compania ar putea să se afle în imposibilitatea de a-și valorifica activele și achita datoriile în cursul normal al activității. Situațiile financiare (inclusiv notele explicative la acestea) nu prezintă pe deplin acest fapt.

Opinie cu rezerve:

În opinia noastră, cu excepția prezentării incomplete a informațiilor la care se face referire în paragraful privind Baza pentru opinia cu rezerve, situațiile financiare prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau „oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la”) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 201X, (la) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru anul încheiat la acea dată în conformitate cu...

✚ Exemplu de bază pentru opinia contrară:

Acordurile de finanțare ale Companiei au expirat și suma datorată era

**Folosirea  
ipotezei de  
continuitate a  
activității este  
adecvată dar  
există o  
incertitudine  
semnificativă**

**Folosirea  
ipotezei de  
continuitate a  
activității este  
adecvată dar  
există o  
incertitudine  
semnificativă**

scadentă la data de 31 decembrie 201X. Compania nu a putut renegocia finanțarea sau obține o refinanțare și ia în considerare declararea falimentului. Aceste evenimente indică o incertitudine semnificativă care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea Companiei de a-și continua activitatea și, ca urmare, Compania ar putea să se afle în imposibilitatea de a-și valorifica activele și de a-și achita datoriile în cursul normal al activității. Situațiile financiare (inclusiv notele explicative la acestea) nu prezintă acest aspect.

Opinie contrară:

În opinia noastră, datorită omiterii informației menționate în paragraful Bază pentru opinia contrară, situațiile financiare nu prezintă în mod fidel (sau „oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la”) poziția financiară a Companiei la data de 31 decembrie 201X, (la) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru anul încheiat la acea dată în conformitate cu ...

**Folosirea ipotezei de continuitate a activității este inadecvată**

1. Dacă situațiile financiare au fost întocmite având la bază principiul continuității activității, dar conform raționamentului auditorului, folosirea de către conducere a ipotezei de continuitate a activității în situațiile financiare nu este adecvată, auditorul trebuie să exprime o opinie contrară.
2. Dacă conducerii entității i se cere, sau aceasta alege, să întocmească situații financiare când folosirea ipotezei de continuitate a activității este inadecvată în circumstanțele date, situațiile financiare sunt întocmite pe o bază alternativă (de exemplu, pe baza valorilor de lichidare).

Auditorul poate fi în măsură să efectueze un audit al acelor situații financiare cu condiția ca auditorul să determine că baza alternativă constituie un cadru de raportare financiară adecvat în circumstanțele date. Auditorul poate fi în măsură să exprime o opinie nemodificată cu privire la acele situații financiare, cu condiția să existe o prezentare corespunzătoare în cadrul acestora, dar ar putea considera adecvat sau necesar să includă un Paragraf de evidențiere a altor aspecte în raportul auditorului prin care să atragă atenția utilizatorilor asupra acelei baze alternative și a motivelor folosirii sale.

**Conducerea nu este dispusă să efectueze sau să își extindă evaluarea**

În anumite circumstanțe, auditorul ar putea considera că este necesar să ceară conducerii să efectueze sau să își extindă evaluarea. Dacă conducerea nu dorește să facă acest lucru, o opinie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei opinii în raportul auditorului ar putea fi adecvate, deoarece s-ar putea să nu fie posibil ca auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate privind folosirea ipotezei de continuitate a activității în întocmirea situațiilor financiare, ca de exemplu probe privind existența planurilor pe care conducerea le-a implementat sau existența altor factori justificativi.

**Concluzii.** Reacțiile la numărul din ce în ce mai mare al falimentelor companiilor importante (atât la nivel național - sistemul bancar anul 2015, cât și la nivel internațional) din ultimii ani, provocate de erorile și, mai ales, de fraudele financiar-contabile, duc la conștientizarea și creșterea semnificativă a interesului pentru ceea ce reprezintă auditul continuității activității în cadrul entităților și în special opinia cu privire la situațiile financiare din raportul de audit.

Noile tendințe de la nivel internațional cât și european, în ceea ce privește demersul metodologic al auditului financiar, impun o creștere a responsabilității auditorului în sensul aprecierii măsurii în care cei însărcinați cu guvernanta entității auditate utilizează în mod adecvat *principiul continuității activității* în întocmirea situațiilor financiare.

**Bibliografie**

1. *Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI* din 16.03.2007. În Monitorul Oficial Nr. 117-126, din 10.08.2007;
2. *Legea contabilității*, nr.113-XVI din 27.04.2007 . republicată în *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 07.02.2015, nr.27-34;
3. ISA 570 ”Principiul continuității activității”, *Standardele Internaționale de Audit*, Ordinul ministrului finanțelor nr. 64 din 14 iunie 2012. În Monitorul Oficial Ediție specială, din 24.08.2012;
4. *Standardele Naționale de Contabilitate*, aprobate prin ordinul Ministrului finanțelor nr. 118 din 06 august 2013. În Monitorul oficial nr. 177-181 din data de 16 august 2013;
5. IFAC și IFRS, *Reglementări internaționale de audit, asigurare și etică*, Editura Irecson, București, 2009;
6. Arens, A.A., Loebbecke, J.K., Lemon, W.M. and Spletstoesser, I.B. (2002), *Auditing and Other Assurance Services*, 9th ed., Prentice-Hall, Toronto ISBN 9975-61-290-3;
7. Oprean I., *Auditarea situațiilor financiare*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2010, ISBN 978-973-751-445-4;
8. Pereș C., *Proceduri de control și audit*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2013 ISBN 978-973-757-864-8;
9. Whittington R., Pany K., *Principles of auditing and other assurance services* (with ACL CD), 2007;
10. Рогоуленко Т.М., *Аудит*, Издательство «Юрайт», Москва 2016, ISBN: 978-5-9916-2877-8;
11. Федоренко И.В., *Аудит: расширяем границы науки (теория и методология)*, Издательство Инфра-М, 2016, ISBN: 978-5-16-006575-5;
12. Dicționar online de contabilitate, [http://www.conta.ro/dictionar online Principiul%20continuitatii%20activitatii.html](http://www.conta.ro/dictionar_online_Principiul%20continuitatii%20activitatii.html)



## ABORDĂRI CONCEPTUALE PRIVIND POTENȚIALUL ÎNTREPRINDERII CONCEPTUAL APPROACHES TO THE ECONOMIC POTENTIAL OF THE ENTERPRISE

*BURLEA Ecaterina, drd., ULIM, [e\\_burlea@mail.ru](mailto:burlea@mail.ru)  
BALAN Igor, dr., conf. univ., ULIM, [luibalan@mail.ru](mailto:luibalan@mail.ru)*

***Rezumatul articolului:** Autorii sunt de părere că pentru a putea determina esența noțiunii „potențial al entității” ca obiect de studiu al științelor economice, ar fi corect să se înceapă cu abordarea teoretică și conceptuală a acestei noțiuni în cercetările oamenilor de știință autohtoni și străini. La etapa actuală, există multe publicații care conțin diferite aspecte ale conceptului de „potențial al entității”. Prin urmare, în prezentul articol, se pune accent pe definirea și structura acestuia.*

***Abstract:** The authors think that in order to determine the essence of the notion "potential of the enterprise" – the object of the study of economics, it would be right to start with the theoretical/conceptual approach of this concept in research local and foreign scientists. At present, there are many publications that contain different aspects of the concept of „potential of the enterprise". Therefore, in this article, the focus is on the definition and structure.*

**Cuvinte-cheie:** entitate economică, potențial economic, concept, structura potențialului economic.

**JEL:** M 41

**Introducere.** Cele mai multe dintre lucrările cercetătorilor autohtoni și străini subliniază importanța studierii problemei privind evaluarea și diagnosticul potențialului, utilizarea sa și sporirea eficienței utilizării, indică asupra existenței unor diferențe semnificative în ceea ce privește definirea conceptului de potențial, natura sa, compoziția, și legătura cu alte categorii economice.

Peter Drucker vorbind despre necesitatea cunoașterii propriei întreprinderi precizează că pentru a duce la îndeplinire sarcinile economice ale acesteia (întreprinderea trebuie să devină mai eficientă, potențialul ei trebuie evaluat corect și fructificat la maximum, inclusiv transformarea ei într-una complet diferită pentru un viitor diferit), este nevoie de înțelegerea realităților întreprinderii privită ca un sistem economic, a capacității de performanță de care dispune și a relației între resursele disponibile și rezultatele potențiale [3, p. 10].

Prin urmare, autorii sunt de părere că în vederea evaluării eficienței utilizării potențialului entității economice, primordial este delimitarea conceptuală clară a noțiunii și structurii acestui potențial.

**Conținutul de bază.** Baza, în formularea termenului „potențial” se regăsește în cuvântul ce provine din latină – „potență”: putere, forță, posibilitate de dezvoltare, posibilitate de realizare.

Prin urmare, „potențialul” se referă la sursele, caracteristicile, instrumentele, bunurile care pot fi folosite pentru a rezolva orice problemă în vederea atingerii scopului propus.

Dicționarul explicativ al limbii române tratează noțiunea „potențial” drept capacitate de muncă, de producție, de acțiune; randamentul calitativ și cantitativ al unei munci [1].

Potrivit dicționarului englez „Oxford Dictionaries”, potențialul reprezintă capacitățile sau abilitățile care pot fi dezvoltate conducând, astfel, la succes sau la o utilitate în viitor [4].

O definiție asemănătoare celor de mai sus este redată și de renumitul dicționar francez „Larousse”: potențialul reprezintă totalitatea resurselor de care cineva, o comunitate, o țară poate beneficia [2].

Un alt dicționar definește potențialul drept gradul de putere în orice privință, totalitatea resurselor și posibilităților [8].

Prin urmare, definiția termenului „potențial” capătă diverse conotații în funcție de ramura sau domeniul în care se utilizează. Iată câteva dintre ele (tabelul 1.):

**Tabelul 1. Conotația termenului „potențial” în funcție de domeniul în care se utilizează**

Domeniul	Tratamentul termenului „potențial”
Filozofie	Capacitatea lucrurilor de a fi nu ceea ce sunt, în categoriile: substanță, calitate, cantitate, loc; adică posibilitate de realizare, prin „mișcare” și „proces”
Bilogie	Cota energiei utilizate de către oameni din produsele alimentare consumate
Sociologie	Totalitatea resurselor, rezervelor, forțe disponibile, indiferent de domeniu, utilizate pentru a rezolva orice problemă, pentru a atinge un anumit scop
Psihologie	Utilizat în legătură cu modificările asociate impulsurilor nervoase
Economice	Totalitatea resurselor, rezervelor, posibilităților, indiferent de domeniu

*Sursa: elaborat de autori, adaptat după 7.*

Astfel, analiza literaturii științifice și enciclopedice a arătat că potențialul este un concept amplu. De exemplu, potențialul este definit ca o combinație a tuturor resurselor care pot fi utilizate opțional cu orice scop. Potențialul este asociat cu gradul de posibilitate a manifestării unei acțiuni. Prin potențial, se are în vedere, mărimea care caracterizează o clasă largă de câmpuri de forță (potențial magnetic, potențialul eclectic, potențial chimic, etc.). În cele din urmă, potențialul presupune posibilitatea unui individ, unei entități, unei societăți într-un anumit domeniu. În ceea ce privește disciplinele umanitare și socio-economice, potențialul este de obicei utilizat ca un sinonim pentru resurse, rezerve sau oportunități în activitatea umană. Putându-se afirma că fiecare om dispune de un anumit potențial care depinde atât de capacitățile transmise ereditar cât și de experiența vieții.

Așa cum se arată în analiza de mai sus, în alte domenii de știință, potențialul este de obicei folosit ca un sinonim pentru resurse și este utilizat în mod activ în astfel de combinații precum: „potențial uman”, „potențial industrial”, „potențial energetic”, „potențial științific”, etc.

Pentru confirmarea celor spuse, servește definiția dată de Л. И. Абалкин: o caracteristică comună și generalizată a resurselor ce depinde de loc și timp [5, p. 24].

În literatura de specialitate, frecvent discutată este relația dintre conceptele: „potențial”, „resurse”, „rezerve” și „posibilități”.

Autorul subliniază faptul că „resursele”, „rezervele” și „posibilitățile” caracterizează manifestări individuale ale potențialului, reflectându-l din aspecte diferite. Acest fapt permite identificarea mai multor niveluri de manifestare a potențialului.

- Potențialul determină trecutul, din punctul de vedere al proprietăților acumulate de către om și care condiționează capacitățile sale în orice activitate (acest potențial ia forma „resurselor”);
- Potențialul reflectă prezentul, din punctul de vedere al utilizării practice a capacităților umane existente (acest potențial ia forma „rezervelor”);
- Potențialul este axat pe dezvoltare (pe viitor) (acest potențial ia forma „posibilităților”).

Prin urmare, interpretarea largă a noțiunii „potențial”, face posibilă considerarea acestuia ca abilități, resurse, capacități, rezerve care pot fi utilizate pentru soluționarea diferitelor probleme, însă, luându-se în considerare trecutul, prezentul și viitorul potențial.

În ceea ce privește entitatea economică, atunci conceptul cheie care trebuie studiat aferent potențialului este „potențialul economic”.

Pentru a clarifica sensul conceptului „potențial economic al entității” autorii au analizat diferite surse de specialitate și a constatat lipsa de unanimitate în tratamentul acestuia. Totuși, au fost evidențiate trei direcții de bază în formarea acestui concept:

1. Accent pe resursele disponibile
2. Accent pe obținerea rezultatelor
3. Accent pe atingerea scopurilor.

Informația detaliată cu indicarea inclusiv a sursei bibliografice se regăsește în Tabelul 2:

**Tabelul 2. Tratamentul conceptului „potențial economic al entității” în diferite surse de specialitate**

Nr.	Definirea	Sursa
<i>Accent pe resursele disponibile</i>		
1.	potențialul economic al întreprinderii semnifică totalitatea bunurilor și a surselor implicate într-o afacere, pentru dezvoltarea procesului de producție și comercializare, combinarea eficientă a factorilor de producție și valorificarea potențialului financiar	Amarfii-Railean N. Diagnosticul și estimarea potențialului economic al întreprinderii în condițiile dezvoltării durabile. Abstract la tz. de dr. Chișinău, 2007. p. 8.
2.	Totalitatea resurselor și posibilităților care pot fi mobilizate în procesul realizării activității economice	Тимофеева Ю.В. Оценка экономического потенциала организации: финансово-инвестиционный потенциал. В: Экономический анализ: теория и практика, 1(130)-2009.
3.	Potențialul economic este determinat de cantitatea de resurse de muncă și de calitatea acestora, de volumul capacităților de producție ale entității economice ...	TheFreeDictionary's Encyclopedia. Economic Potential.
4.	Totalitatea resurselor naturale, umane, materiale, științifice, tehnologice și informaționale de care dispune o țară la un moment dat și care exprimă posibilitățile de dezvoltare a acesteia	Blanovschi A., Mironic A. Statul și economia: note de curs. Chișinău: AAP, 2005. 202 p.
5.	Potențialul economic include factorii care pot contribui la dezvoltarea unei afaceri, activitate sau teritoriu	Blasco E. F. El potencial económico del ecoturismo en las áreas de montaña. Lyon: Universite Jean Moulin.
<i>Accent pe obținerea rezultatelor</i>		
1.	Capacitatea totală a entității economice de a produce, de a construi, de a investi, de a presta servicii și de a desfășura oricare funcție economico-socială	Мансурова Н.А., Шутяева Н.О. Методические основы оценки производственного потенциала промышленного предприятия. В: Интернет-журнал «Экономические исследования», №4 (12), Декабрь 2012.
2.	Capacitatea purtătorului de a asigura nivelul maxim de profit pentru o anumită perioadă de timp	Экономический потенциал предприятия. <a href="http://www.chel-att.ru/raznoe/ekonomicheskij_potentsial_pr_edpriyatiya/">http://www.chel-att.ru/raznoe/ekonomicheskij_potentsial_pr_edpriyatiya/</a> .
3.	Capacitatea totală a afacerii de a produce produse, de a presta servicii, de a satisface nevoile populației.	Словарь экономических терминов. <a href="http://www.bank24.ru/info/glossary/?srch=%DD%CA%CE%CD%CE%CC%C8%D7%C5%D1%CA%C8%C9+%CF%CE%D2%C5%CD%D6%C8%C0%CB">http://www.bank24.ru/info/glossary/?srch=%DD%CA%CE%CD%CE%CC%C8%D7%C5%D1%CA%C8%C9+%CF%CE%D2%C5%CD%D6%C8%C0%CB</a> .
4.	Capacitatea entității de a produce o anumită cantitate de bunuri și/sau servicii la o anumită dată și punerea acestora la dispoziția consumatorilor	Голиков А. А. Введение в прикладную экономику: Краткий конспект лекций. Челябинск: Челяб. гос. ун-т, 1999.
<i>Accent pe atingerea scopurilor</i>		
1.	Totalitatea resurselor (umane, materiale, financiare, industriale, informaționale, inovaționale) aflate la dispoziția entității economice, și capacitatea managerilor și angajaților de a utiliza eficient aceste resurse, în scopul de a crea produse și servicii, pentru a maximiza veniturile și de a spori eficiența entității economice	Борзенкова К.С. Оценка экономического потенциала предприятия и повышение эффективности его использования. Автореф. дис. д-ра экон. наук. 2003.
2.	Capacitățile totale ale resurselor entității economice de a-i asigura realizarea sarcinilor propuse	Дорошенко В.А., Осипов Б.А., Шмидт Ю.Д. Экономический потенциал лесопромышленного предприятия. В: Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление, 1/2005.

*Sursa: elaborat de autori, în baza surselor bibliografice.*

Prin urmare, sunt autori care pun accent pe resursele disponibile, definind potențialul economic al întreprinderii drept totalitatea bunurilor și a surselor implicate într-o afacere, pentru dezvoltarea procesului de producție și comercializare, combinarea eficientă a factorilor de producție și valorificarea potențialului financiar.

Alții, în definirea potențialului economic, punând accent pe rezultate, definesc potențialul economic drept capacitatea totală a entității economice de a produce, de a construi, de a investi, de a presta servicii și de a desfășura oricare funcție economico-socială.

Totalitatea resurselor (umane, materiale, financiare, industriale, informaționale, inovaționale) aflate la dispoziția entității economice, și capacitatea managerilor și angajaților de a utiliza eficient aceste resurse, în scopul de a crea produse și servicii, pentru a maximiza veniturile și de a spori eficiența entității economice – este definiția potențialului economic redată de către cercetătorii ce pun accent exclusiv pe scopuri atinse.

Studiind tratamentul acestei noțiuni în literatura de specialitate, autorii ajung la concluzia că urmărirea „potențialului economic” doar sub aspectul resurselor este insuficientă; doar sub aspectul rezultatelor – la fel insuficientă – pentru că nu poți obține rezultate fără a dispune de resurse.

Prin urmare, potrivit opiniei autorilor, cea mai amplă definire a potențialului economic al entității este cea ce pune accent pe atingerea scopurilor: **Potențialul economic al entității reprezintă capacitatea tuturor resurselor de care dispune aceasta (umane, financiare, materiale, informaționale, etc.) de a realiza scopurile propuse.**

Pe lângă definirea de ansamblu a conceptului „potențial economic al entității”, în literatura de specialitate sunt foarte diferite opiniile privind componența (structura) acestui potențial. În continuare se propune un tabel din care va fi evidentă opinia diferitor autori privind componența structurală a potențialului economic al entității:

**Tabelul 3. Tratamentul componenței structurale a potențialului economic al entității în diferite surse de specialitate**

<i>Autori</i>	<i>Potențialul tehnologic și productiv</i>	<i>Potențialul financiar</i>	<i>Potențial uman</i>	<i>Potențial inovativ</i>	<i>Potențial patrimonial</i>	<i>Potențial informațional</i>	<i>Potențial de marketing</i>	<i>Potențial tehnico-științific</i>	<i>Potențial de piață</i>	<i>Potențial de gestiune</i>
Валеєва Ю.С., Исаєва Н.С.										
Важдаєв А.Н., Ковалєв В.В.										
Лисин Б.К., Фридлинов В.Н.										
Мерзликина Г.С., Шаховская Л.С.										
Минаєва О.А.										
Некрасова Е.В.										
Осипов П.В.										
Поташева Г.										
Самарская Н.А.										
Улезько А.В.										
Федоренко М.В.										
Хорєв А.И., Барщук И.В., Артеменко В.Б.										
Коломыцева О.Ю., Колесникова Е.Ю.										
Хупавко Л.И.										
Чуб Б.А.										

**Notă:** celulele marcate cu roșu confirmă prezența caracteristicii în lucrările autorului.

**Sursa:** elaborat de autori, adaptat după 6.

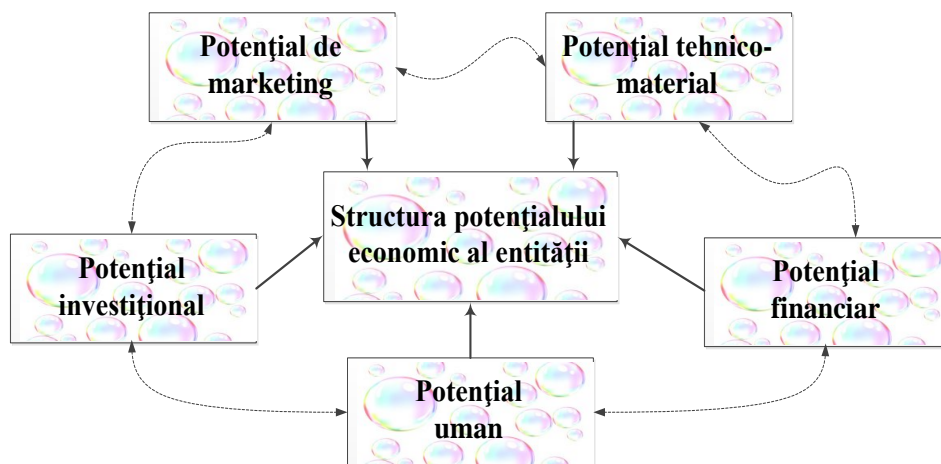
Cu ajutorul informației conținute în tabelul 3 se poate menționa reiterat că nu există până la momentul actual o opinie unanimă privind componența structurală a potențialului economic al entității.

Sunt autori, care în lucrările sale prezintă cea mai redusă structură a potențialului, care consideră necesar de enumerat ca componente ale potențialului economic doar potențialul patrimonial și potențialul financiar. Primul, potrivit autorilor, este reprezentat de totalitatea activelor

de care dispune entitatea economică, pe când al doilea – reprezintă o caracteristică a situației financiare și a capacităților de finanțare a activității entității.

Autorii consideră că cea mai amplă și completă descrierea a componentei potențialului economic al entității economice este cea redată de autorul Хупавко Л.И., potrivit căruia, potențialul economic este o coeziune dintre potențialul tehnologic și productiv (totalitatea resurselor materiale, utilajelor), potențialul financiar (sursele proprii și străine de finanțare a activității), potențialul uman (totalitatea resurselor umane), potențialul inovativ (investițiile în cercetări științifice și de dezvoltare), potențial tehnico-științific (bază tehnico-materială și personal științific), potențial de piață (posibilitățile entității prin intermediul cunoștințelor de marketing să asigure promovarea pe piață).

Studiind opiniile mai multor autori în ceea ce privește structura potențialului economic, ajungem la concluzia că acesta este format din 5 componente de bază, indiferent de forma organizatorico-juridică a entității sau genul de activitate, prezentate în figura 2:



**Fig. 2. Componenta structurală a potențialului economic al entității**

*Sursa: elaborată de autori.*

Din figura 2 este evidentă interdependența dintre componentele potențialului economic. Prin urmare, o entitate economică poate să tindă spre realizarea scopurilor sale doar dacă va dispune cumulativ de potențialul tehnico-material, potențialul financiar, potențialul uman, potențialul investițional și potențialul de marketing.

**Concluzii.** Potențialul economic al entității reprezintă capacitatea tuturor resurselor de care dispune aceasta (umane, financiare, materiale, informaționale, etc.) de a realiza scopurile propuse de către furnizorii de capital.

Autorii conchid că din toate cele menționate mai sus este evident că, atunci când se are în vedere studiul potențialului economic, nu este corectă abordarea restrânsă a acestei noțiuni, ci se va lua în calcul totalitatea componentelor structurale ale acestuia, de mărimea și dinamica căruia depinde în mod direct mărimea și dinamica potențialului economic și eficiența utilizării acestuia în cadrul entității economice.

#### Bibliografie

1. Dexonline. Potențial. <http://dexonline.ro/definitie/potential> (vizitat 16.09.2015).
2. Dictionnaire de francais Larousse. Potentiel. <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/potentiel/62998>.
3. Drucker P. F. Managementul strategic. București: Teora, 2001. 184 p.
4. Oxford Dictionaries. Definition of potential in English. <http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/potential> (vizitat 17.01.2017).
5. Абалкин Л. И. Диалектика социалистической экономики. Москва: Мысль, 1981. 351 с.



6. Дуванова Ю.Н., Дмитриева Л.Н. Структурные составляющие экономического потенциала предприятия. <http://www.lerc.ru/?part=bulletin&art=44&page=6> (vizitat 11.02.2017).
7. Реанович Е.А. Смысловые значение понятия «потенциал». В: [Экономические науки](http://research-journal.org/featured/smyslovye-znachenie-ponyatiya-potencial/), Екатеринбург, 2012. <http://research-journal.org/featured/smyslovye-znachenie-ponyatiya-potencial/> (vizitat 16.01.2017).
8. Словарь Ожегова – толковый словарь русского языка. Потенциал. <http://www.ozhegov.com/words/25962.shtml> (vizitat 16.01.2017).

**РАЗВИТИЕ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И АУДИТА И  
ПОВЫШЕНИЕ ИХ РОЛИ В МИНИМИЗАЦИИ БЮДЖЕТНЫХ РИСКОВ  
DEVELOPMENT OF INTERNAL FINANCIAL CONTROL AND AUDIT, AND  
STRENGTHENING THEIR ROLE IN MINIMIZING RISKS**

**ВОРОНЧЕНКО Трофим, соискатель, Российской Академии предпринимательства,  
Россия, [t.p.voronchenko@gmail.com](mailto:t.p.voronchenko@gmail.com)**

***Аннотация:** В статье дана краткая характеристика современного состояния российской системы внутреннего государственного финансового контроля и финансового аудита, в качестве одного из ключевых институтов финансово-правового регулирования, обозначены нерешенные проблемы организационно-методического характера и предложены некоторые пути их решения.*

***Abstract:** the article gives a brief description of the current state of the Russian system of public internal financial control and financial audit as one of the key institutions of financial regulation, marked unsolved problems of organizational and methodical nature, and suggested some solutions to them.*

**Ключевые слова:** внутренний финансовый контроль, бюджетно-финансовый контроль, внутренний финансовый аудит, бюджетные риски, главные администраторы и распорядители бюджетных средств, финансовый мониторинг, карты внутреннего финансового контроля.

**JEL: M 42**

В современных кризисных условиях развития мировой экономики и возникновения многочисленных внутренних и внешних факторов, отрицательно влияющих на процессы государственного регулирования, важнейшим направлением деятельности государственных органов, является контроль за различными сферами общественной жизни. В результате, контроль государства и муниципальных образований в области публичных финансов и финансовых отношений в финансовой науке нашел отражение в особом институте финансового контроля, выступающего одним из основных институтов финансового права, и, одновременно, составной частью системы государственного финансово-правового регулирования. Данный институт сформировался относительно недавно, в связи с чем, комплексные исследования проблем внутреннего государственного финансового контроля и, особенно, внутреннего финансового аудита в финансово-бюджетной сфере, до настоящего времени, не проводились.

Наличие ряда научных работ, посвященных бюджетно-финансовому контролю, большинство из которых сводится лишь к формату государственного финансового контроля, осуществляемого в рамках бюджетного законодательства, является недостаточным, в связи с чем, актуализирует связанную с ним тематику и обосновывает необходимость проведения более глубоких исследований в данной научной сфере [4,5, 6].

Такое состояние обусловлено, прежде всего, тем, что функции рассматриваемого института не ограничиваются контрольной деятельностью, а носят более широкий и универсальный характер. В частности, как отмечено в одной из указанных работ, «учитывая всепроникающий характер финансового контроля, его возрастающую роль в условиях формирования рынка как важнейшей функции финансов, представляется возможным говорить об его особой роли и, в первую очередь, государственного финансового контроля на каждом этапе осуществления финансовой деятельности [5].

Современная российская система государственного и муниципального финансового контроля отличается многими отрицательными особенностями, включая, разнообразие видов контроля, множественность контрольных органов со значительными различиями в правовом статусе, отсутствие или недостаточно развитые и эффективные методики организации и проведения контроля и оценки его эффективности и действенности и др.

На протяжении многих лет наблюдается дублирование полномочий контрольных органов, созданных представительными и исполнительными органами, государственными и муниципальными органами; неопределенность объекта финансового контроля, влекущая за собой скованность действий контрольно-счетных органов; отсутствие понимания внутреннего и внешнего финансового контроля и, как следствие, конкуренция государственных и муниципальных органов и неэффективность их деятельности. В этой связи, проблематика внутреннего государственного финансового контроля и финансового аудита, в период проводимых в России реформ, является крайне актуальной.

В данном контексте, следует отметить, что в последние годы, в России были предприняты серьезные меры по созданию и развитию системы государственного внешнего финансового контроля, результатом которых, в частности, стало принятие Закона о Счетной Палате и Закона о деятельности КСО субъектов РФ [2]. Указанные Законы разработаны на основе многолетнего опыта деятельности Счетной палаты Российской Федерации, проведенных фундаментальных и прикладных исследований в данной сфере финансовой и правовой науки, направленных на выработку новых подходов к организации и осуществлению внешнего и внутреннего государственного финансового контроля и финансового аудита в Российской Федерации с учетом необходимости повышения его роли в минимизации бюджетных рисков и противодействия коррупции.

Произошедшие преобразования, ознаменовались внесением ряда изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, в иные нормативные правовые акты, в части регулирования государственного финансового контроля, направленных, прежде всего, на:

- усиление действенности контроля за эффективностью и результативностью использования бюджетных средств;
- конкретизацию и разделению полномочий государственных и муниципальных органов государственного внешнего и внутреннего финансового контроля и аудита;
- установление форм, методов и конкретных контрольных мероприятий;
- разработку методических рекомендаций по осуществлению внешнего и внутреннего финансового контроля и финансового аудита и оценке его результатов;
- создание единой информационной базы внешнего и внутреннего финансового контроля и аудита, содержащей, в том числе, классификаторы типовых правонарушений, а также способы их выявления и предотвращения;
- формирование системы показателей оценки эффективности, результативности и действенности внешнего и внутреннего финансового контроля и финансового аудита и др.

Особое внимание в процессе создания и преобразования системы внешнего и внутреннего государственного финансового контроля и финансового аудита, на наш взгляд, должно быть уделено формам и методам финансового контроля, основанным на применение риск-ориентированных подходов при проведении контрольных мероприятий и оценке использования современных информационных систем при реализации полномочий государственных и муниципальных органов по осуществлению государственного финансового контроля. Это обусловлено, прежде всего, проводимой российским государством политики, направленной на противодействие коррупции в бюджетной сфере и сфере закупок, поскольку предотвращение нарушений в данных областях зависит от эффективности и результативности государственного и муниципального внешнего и внутреннего финансового контроля и финансового аудита и определяется, не только уровнем правового регулирования, но и организационно-методическим инструментарием

Следует также отметить особую важность научного и методического исследования современного элемента системы государственного (муниципального) финансового контроля - аудита эффективности использования средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, представляющего собой основополагающий элемент складывающейся системы внешнего государственного (муниципального) финансового контроля, направленного на оценку эффективности использования главными администраторами и распорядителями

бюджетных средств, полученных от государства для выполнения возложенных на них функций и решения поставленных перед ними задач.

В данном контексте, на наш взгляд, особое внимание должно быть уделено разработке и развитию методики, алгоритма и процедур внутреннего ведомственного финансового контроля и внутреннего финансового аудита государственных и муниципальных органах контроля, предстоящего к осуществлению главными администраторами и распорядителями бюджетных средств (далее - ГАРБС).

В настоящее время, вопросы организации и проведения внутреннего финансового аудита в рамках системы внутреннего государственного финансового контроля, выдвигается на первый план и, согласно ст.160.2-1 Бюджетного кодекса РФ, «направлен:

а) на оценку надежности внутреннего финансового контроля и подготовку рекомендаций по повышению его эффективности;

б) на подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов Российской Федерации;

в) на подготовку предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств» [1].

Задачей внутреннего финансового аудита является, в частности, создание системы показателей для мониторинга качества финансового менеджмента ГАРБС и оценки надежности системы внутреннего финансового контроля, достоверности бюджетной отчетности, экономности и результативности использования бюджетных средств, правильности отражения хозяйственных операций в бюджетном учете и бюджетной отчетности ГАРБС и подведомственных ему получателей бюджетных средств (табл. 1).

**Таблица 1. Мониторинг оценки качества финансового менеджмента ГАРБС за 2015 год (отрывок)**

ГАРБС	Сводный показатель	Финансовое планирование	Исполнение бюджета		Учет и отчетность	Контроль и аудит	Исполн. судебных актов	Кадр. ресурсы	Управлен. активы
			доход	расход					
Всего	60,40	67,21	47,35	71,43	60,14	60,32	77,54	48,08	87,79
МФ РФ	51,10	84,70	38,70	36,40	25,00	10,00	99,60	18,00	100,00

*Источник: Составлено автором по данным сайта МФ РФ//Режим доступа:*

<http://info.minfin.ru/fbdohod.php>

Следует отметить, что при оценке надежности системы внутреннего финансового контроля и качества осуществления внутренних бюджетных процедур особое внимание уделяется изучению контрольных действий в отношении действий по формированию документов, необходимых для выполнения внутренних бюджетных процедур, то есть, операций, связанных с коррупционными рисками, под которыми понимается, прежде всего, возможность получения выгоды в виде денег, ценностей, иного имущества, услуг имущественного характера, имущественных прав для должностных лиц, осуществляющих соответствующие внутренние бюджетные процедуры, в частности, операции в сфере закупок и операций с активами и обязательствами или аффилированных с ними лиц.

Для этих целей, у ГАРБС, должны быть структурные подразделения, призванные:

- организовать контрольно-ревизионную работу;
- проводить мониторинг качества финансового менеджмента;
- координировать контрольные мероприятия, проводимые в центральных и территориальных органах ГАРБС и в подведомственных им, организациях и учреждениях;

- формировать полную и достоверную информации об их деятельности, в части:
  - обеспечения соблюдения требований бюджетного законодательства и иных нормативных правовых актов, внутренних стандартов и процедур;
  - достижения установленных или запланированных показателей деятельности;
  - обеспечения полноты, достоверности и своевременности представления бюджетной отчетности и отчетности о реализации государственных программ;
  - соблюдения принципа эффективности использования бюджетных средств;
  - организация планирования и проведения аудиторских проверок;
  - анализа результатов внутренних проверок для выявления и обобщения типовых недостатков и нарушений и разработки мер по устранению и предотвращению;
  - разработки рекомендаций по совершенствованию внутреннего контроля,
  - предоставления руководству ГАРБС полной, достоверной и оперативной информации о соблюдении нормативных правовых актов, регулирующих вопросы формирования, распределения и использования бюджетных средств, для оперативного и эффективного устранения выявленных нарушений и, особенно, причин, повлекших их.

В целом, система внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, создаваемая у ГАРБС, должна быть направлена на осуществление предварительного контроля, выявление и предотвращение финансовых и прочих рисков.

Для организации этой работы, считаем целесообразным разработку и принятие общей концепции ее осуществления, а также модель и алгоритм ее реализации (рис.1).



**Рисунок 1. Модель и алгоритм создания системы внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита (авторская разработка)**

Разработанная Концепция определяет цели и задачи системы внутреннего финансового контроля и аудита, основные направления его осуществления и перспективы развития, организационную структуру системы контроля и правила ее функционирования.

План мероприятий по реализации Концепции определяет сроки выполнения в части подготовки и принятия правовых актов, необходимых для организации работы по осуществлению внутреннего финансового контроля и аудита, мониторинга результатов финансового контроля, установления сроков проведения контрольных мероприятий.

Положение о внутреннем финансовом контроле регулирует организацию работы по обеспечению соблюдения внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета, ведения учета и составления отчетности, установленных бюджетным законодательством Российской Федерации и иными нормативными правовыми актами.

Положение о внутреннем финансовом аудите устанавливает правила организации работы по проведению аудиторских проверок, оценки надежности системы внутреннего финансового контроля и подготовки рекомендаций по повышению его эффективности, в целях повышения экономности и результативности использования бюджетных средств.



Положение о мониторинге результатов финансового контроля предусматривает правила обобщения информации по выявленным нарушениям, их анализа, своевременности принятия мер по их устранению, установления единого порядка составления отчетности о контрольных мероприятиях, а также подготовки предложений по совершенствованию системы внутреннего финансового контроля и аудита.

Особое место в представленной модели системы внутреннего финансового контроля и финансового аудита занимает распределение контрольных функций и полномочий между специалистами ГАРБС, разработка форм, методов, модели и алгоритма контроля, а также формирование системы показателей мониторинга результатов контроля, реализация которого должна основываться на четырех основополагающих принципах, таких как:

- перманентность, предусматривающая проведение мониторинга результатов контрольных мероприятий на постоянной основе с определенной периодичностью;
- единство, означающего применение для этого единых форм, оснований и правил;
- достоверность, обеспечивающая высокую степень надежности информации;
- результативность, предоставляющая возможность решения таких задач, как:
  - обобщение информации, анализ и оценку выявленных нарушений и недостатков;
  - обеспечение своевременности принятия мер по устранению нарушений и недостатков;
  - установление и соблюдение единого порядка составления и представления отчетности о проведенных контрольных мероприятиях и принятых по их результатам мер;
  - обеспечение системной подготовки предложений по совершенствованию системы внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита.

Наряду с устранением выявленных нарушений и недостатков, конечной целью мониторинга системы внутреннего финансового контроля, является формирование перечня правовых, организационных, методических, финансовых, бюджетных и прочих рисков, так как, только основываясь на его результаты, путем их анализа и оценки, можно разработать рекомендации по совершенствованию ее нормативных, организационных и методических механизмов и инструментов.

В настоящее время, указанные мероприятия можно реализовать, в основном, на базе данных, полученных в результате проведения последующего контроля, который, в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации, осуществляется после исполнения бюджетов в целях установления их законности, а также достоверности учета и отчетности. Несомненно, последующий контроль является важной составляющей системы внутреннего финансового контроля, на этапе проведения которого, выявляются недостатки предварительного и текущего контроля. Именно последующий контроль представлен такими формами, как ревизия и внутренний финансовый аудит.

Таким образом, можно резюмировать, что осуществление внутреннего финансового контроля, нельзя рассматривать только в качестве обособленной стадии процесса принятия управленческих решений, а как постоянный процесс, осуществляемый на каждом этапе реализации системы управления рисками.

Представленная нами система внутреннего финансового контроля в большей мере направлена на осуществление предварительного контроля, выявление и предотвращение финансовых, бюджетных и прочих рисков. Тем не менее, нацеленность внутреннего контроля на достижение результативности и эффективности, не отменяет необходимости выявления нарушений, в том числе, на стадии последующего контроля для адекватного включения выявленных нарушений в риск-ориентированную систему управления.

На наш взгляд, современная модель системы внутреннего государственного финансового контроля и внутреннего финансового аудита и алгоритм ее реализации должен представлять собой постоянно формализованный процесс, осуществляемый на основе совокупности норм и правил, а также контрольных процедур и действий.

В частности, они могут быть предусмотрены в стандартах внутреннего государственного финансового контроля и внутреннего финансового аудита ГАРБС.

Кроме того, целесообразно формировать единый Классификатор нарушений и рисков и разработать методики их оценки, основанные, в частности, на показатели существенности, вероятности и др.

Важным является также разработка методики оценки качества проведенного внутреннего финансового контроля, осуществляемого ГАРБС, и мониторинг его основных показателей, а в целях подготовки и обсуждения проектов правовых документов целесообразно создание экспертного совета, включающего представителей ГАРБС, который позволит учесть специфику и опыт их практической работы и применить его.

Предлагаемые нами организационно-правовые и методические мероприятия системы внутреннего финансового контроля и финансового аудита, должны быть направлены, прежде всего, на предупреждение и выявление нарушений и рисков несоблюдения, установленных в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации и иными нормативными правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения, внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета.

Таким образом, внутренний финансовый контроль и финансовый аудит, необходимо направить на достижение результатов, что, в свою очередь, предполагает смещение акцентов от организации и выполнения процедур составления и исполнения бюджета, организации и ведения бухгалтерского учета, формирования и представления бухгалтерской отчетности к достижению результатов осуществления эффективного финансового менеджмента, подразумевающего переориентацию внутреннего финансового контроля на предотвращение финансовых, бюджетных и прочих рисков.

#### Литература

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // СПС КонсультантПлюс.
2. Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (ред. от 07.02.2017) // СПС КонсультантПлюс.
3. Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (ред. от 04.03.2014) // СПС КонсультантПлюс.
4. Голубев А.В. Правовой статус субъектов финансово-бюджетного контроля. М.: Норма, 2011. 176 с.
5. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М., 2000.
6. Концепция развития российского законодательства / Под ред. Т.Я. Хабриевой, Ю.А. Тихомирова. М., 2010; Право и финансовый контроль: Монография / Отв. ред. Е.И. Иванова, Н.М. Казанцев. М., 2009.

**REPERE NORMATIVE PRIVIND ORGANIZAREA AUDITULUI FINANCIAR  
ÎN SISTEMUL BANCAR  
ÎN SISTEMUL BANCAR/ FINANCIAL AUDIT REGULATIONS  
IN BANKING SYSTEM**

**GUDIMA Galina, lector superior, ASEM, [ggudima@mail.ru](mailto:ggudima@mail.ru)**

**Rezumat.** În prezent activitatea instituțiilor bancare este supusă diverselor riscuri, care urmează să fie urmărite și controlate cu eficiență maximă. Drept instrument de evaluare a capacității băncii de a funcționa sigur și productiv în mediul său de afaceri este auditul intern și extern. Lichidarea recentă a mai multor bănci din Republica Moldova, auditate de serviciile interne, cât și de cele externe, demonstrează necompetența și neglijența auditorilor, precum și imperfecțiunea actelor legislative și normative ce reglementează activitatea de audit. Obiectivul acestui studiu constă în examinarea recentelor modificări în cadrul normativ al auditului din sistemul bancar, care tind spre armonizare la practicile internaționale de audit.

**Abstract.** The activity of the bank is subject to various risks which should be effectively monitored and controlled. One of the tools for assessing the bank's ability to operate safely and productively in its business environment is internal and external audit. The collapse of several banks from Moldova, which have been audited both by internal forces and external forces, shows the incompetence and negligence of auditors, as well as the imperfection of national laws and regulations in auditing. The objective of this research is to analyze the recent changes of the country's regulatory framework regarding bank auditing, which contribute to adjusting it to the international audit practices.

**Cuvintele-cheie:** audit financiar, audit de supraveghere, societate de audit, bancă.

**JEL M 42**

**Introducere.** Actualmente, în condițiile crizei economice din Republica Moldova se impune modernizarea sistemului de control economico-financiar din sistemul bancar, motiv pentru care auditul în sistemul bancar capătă o importanță majoră pentru întreaga economie națională. Misiunea generală a auditului este de a asigura credibilitate a informației contabile prezentate utilizatorilor interni și externi. Recentele scandaluri din sistemul financiar al Republicii Moldova, în centrul cărora se află una din cele mai mari companii de audit financiar și consultanță din lume, a zguduit opinia publică din țară și de peste hotarele ei. Societatea de audit financiar și consultanță „Grant Thornton” SRL este acuzată de necompetență și neglijență privind tranzacțiile frauduloase, care au fost efectuate în cadrul celor trei bănci auditate de aceasta: BC „Banca de Economii” SA, BC „Banca Socială” SA și BC „Unibank” SA. Compania „Grant Thornton” SRL și-a exprimat opinia de audit cu rezerve asupra situațiilor financiare ale acestor bănci, când, de fapt, ea trebuia să refuze confirmarea situațiilor financiare, dat fiind faptul că informațiile prezentate nu prezentau credibilitate. Aceste evenimente au determinat Parlamentul RM și Banca Națională a Moldovei (BNM) să întreprindă o serie de măsuri de rigoare privind activitatea de audit în cadrul sistemului bancar. Este necesar de menționat că în conformitate cu împuternicirile BNM prevăzute la art.: 11 „Actele Băncii Naționale” și 44 „Supravegherea și reglementarea activității instituțiilor financiare” din *Legea cu privire la Banca Națională a Moldovei nr. 548 din 21.07.1995*, precum și *Legea cu privire la activitatea de audit nr.61 din 16.03.2007*, BNM poate stabili prin acte normative desfășurarea activității de audit în cadrul băncilor în scop de supraveghere.

**Conținutul de bază al studiului.** Potrivit *Legii cu privire la modificarea și completarea unor acte legislative nr.182 din 22.07.2016*, Parlamentul RM a adoptat unele modificări și completări ale *Legii instituțiilor financiare nr.550-XIII din 21 iulie 1995*, inclusiv la art. 34 „Auditul extern”, în vederea fortificării modului de desfășurare a activității de audit extern în cadrul băncilor. Astfel, potrivit modificărilor și completărilor efectuate la art. 34 din *Legea instituțiilor financiare nr.550-XIII din 21 iulie 1995* societatea de audit independentă cu care banca

are semnat contract cu privire la prestarea serviciilor de audit și este acceptată de BNM, are următoarele obligații:

- ✓ acordarea asistenței în procesul de ținere a evidenței contabile în conformitate cu principiile stabilite de BNM;
- ✓ emiterea raportului auditorului;
- ✓ controlul corectitudinii metodelor și procedeele de audit intern, precum și a celor de control intern;
- ✓ efectuarea recomandărilor de remediere a auditului intern și a controlului intern;
- ✓ informarea BNM despre orice acțiune frauduloasă comisă de funcționarii băncii sau ai filialelor ei, precum și despre orice neregulă din administrarea și din efectuarea operațiunilor care ar putea conduce la pierderi materiale pentru bancă sau filiala sa și/sau poate afecta capacitatea băncii de a funcționa în continuare;
- ✓ informarea BNM despre acțiunile și/sau despre faptele ce pot duce la refuzul societății de audit de a-și exprima opinia sau la exprimarea unei opinii cu rezerve asupra situației financiare.

Potrivit art.34 al.(4) din *Legea instituțiilor financiare nr.550-XIII din 21 iulie 1995* la solicitarea BNM, societatea de audit este obligată să furnizeze orice detalii, clarificări, explicații legate de activitatea băncii auditate. Obligațiile de informare a BNM despre genul de fraude și nereguli, care au fost menționate mai sus revin societății de audit și în situația în care aceasta exercită sarcini specifice într-o entitate care se află într-o relație de control cu banca.

Pentru a evita eventuale litigii între banca auditată și societatea de audit cu privire la confidențialitatea informației în art. 34 din *Legea instituțiilor financiare nr.550-XIII din 21 iulie 1995* a fost introdus al.(6), care stipulează că îndeplinirea cu bună-credință de către societatea de audit a obligației de a informa BNM despre acțiuni frauduloase și nereguli, care ar compromite buna funcționare a băncii nu constituie încălcare a obligației de respectare a confidențialității informației referitoare la activitatea entității auditate, care revine societății de audit potrivit legislației sau clauzelor contractuale, și nu poate atrage răspunderea de orice natură a acesteia.

BNM își poate retrage acceptul acordat unei societăți de audit în cazul în care aceasta nu mai îndeplinește condițiile în care a fost acceptată și/sau nu respectă prevederile art. 34 din *Legea instituțiilor financiare nr.550-XIII din 21 iulie 1995* și ale actelor normative emise în aplicarea acestuia.

Cu scopul asigurării transparenței informației financiare ale băncii au fost efectuate modificări și în art. 35 „Publicarea bilanțului, raportului auditorului emis de către societatea de audit și raportului anual” din *Legea instituțiilor financiare nr.550-XIII din 21 iulie 1995*, prin care banca este obligată să publice în ziarele de circulație generală, precum și în ziarele din localitățile în care banca are subdiviziuni separate bilanțul și raportul auditorului emis de către societatea de audit în termen de 4 luni de la încheierea anului financiar. În afară de aceasta banca are obligația să editeze raportul anual, eliberând gratuit publicului copii ale acestuia.

Modificările din *Legea instituțiilor financiare nr.550-XIII din 21 iulie 1995* aprobate de Parlamentul RM a condus la elaborarea de către BNM a *Regulamentului cu privire la auditul extern în băncile din Republica Moldova*, care până la 27 ianuarie 2017 a fost supus consultării publice și la momentul actual încă nu este aprobat. Acest proiect a fost elaborat ținând cont de practicile și standardele internaționale în domeniul auditului extern din sectorul bancar și propune substituirea *Regulamentului cu privire la modul de întocmire și prezentare a rezultatelor auditului din 08 august 1997*. Rezultatul scontat ca urmare a implementării *Regulamentului cu privire la auditul extern în băncile din Republica Moldova* constă în perfecționarea modului de reglementare și supraveghere a activității băncilor din țară.

Obiectivul acestui regulament constă în stabilirea cadrului normativ aferent efectuării auditului extern în băncile din RM și anume prin stabilirea cerințelor față de societatea de audit, a modului de efectuare a auditului în bănci de către societatea de audit, a auditului situațiilor financiare și a auditului în scop de supraveghere, documentarea și comunicarea dintre societățile de audit, bănci și BNM.

Potrivit prevederilor proiectului actului normativ menționat, banca trebuie să fie auditată anual de către o societate de audit acceptată de BNM pentru efectuarea auditului situațiilor financiare individuale și/sau consolidate întocmite conform *Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* (SIRF), precum și a auditului în scop de supraveghere.

În *Regulamentul cu privire la auditul extern în băncile din Republica Moldova* sunt prezentate definițiile auditului situațiilor financiare și ale auditului în scop de supraveghere.

*Auditul situațiilor financiare* reprezintă examinarea independentă a situațiilor financiare anuale individuale ale băncii și după caz consolidate, și a altor informații aferente acestor situații ale băncii auditate pentru exprimarea unei opinii profesionale a auditorului asupra corespunderii situațiilor financiare cerințelor stabilite de legislația de domeniu.

*Auditul în scop de supraveghere* reprezintă procedurile de verificare și evaluare a următoarelor aspecte:

- ✓ adecvarea cadrului de administrare a activității băncii;
- ✓ acuratețea și plenitudinea rapoartelor prudențiale și FINREP (Financial Reporting) prezentate BNM conform actelor normative respective emise de BNM;
- ✓ adecvarea funcționării în cadrul băncii a sistemului de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului.

Auditul în scop de supraveghere poate fi desfășurat concomitent cu auditul situațiilor financiare sau separat de acesta, precum și de aceeași societate de audit sau de o altă societate de audit acceptată de BNM pentru efectuarea auditului în acest scop. Auditul extern se efectuează în conformitate cu standardele internaționale de audit (ISA). Opiniile de audit ale societății de audit trebuie să fie fundamentate cu probele de audit, care urmează să fie suficiente, relevante și credibile.

Pentru ca societatea de audit să fie acceptată de către BNM în vederea efectuării auditului extern al unei bănci, aceasta trebuie să întrunească cumulativ următoarele criterii:

1) nu există circumstanțe care ar putea afecta independența auditului în sensul art. 11(4) din *Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007* și societatea de audit nu este persoană afiliată băncii în sensul art.89 (5) din *Legea privind societățile pe acțiuni nr.1134-XIII din 02.04.1997*;

2) societatea de audit nu a comis încălcări în procesul efectuării auditului în ultimii 3 ani, fapt confirmat prin informații furnizate de Consiliului de supraveghere a activității de audit;

3) dispune de minimum 3 ani de experiență în domeniul auditului situațiilor financiare a entităților de interes public;

4) echipa societății de audit desemnată pentru misiunea de audit respectivă întrunește următoarele condiții:

a) cel puțin 1/3 din echipa societății de audit dispune de experiență în domeniul auditului situațiilor financiare a entităților de interes public;

b) cel puțin 1/3 din echipa societății de audit dispune de certificatul de calificare a auditorului instituțiilor financiare eliberat de BNM;

c) cel puțin un auditor din echipa societății de audit dispune de certificatul de audit în sisteme informaționale CISA eliberat de societatea internațională independentă ce se ocupă cu dezvoltarea, adoptarea și utilizarea cunoștințelor și practicilor acceptate la nivel mondial pentru sistemele informatice de vârf în industrie.

Este necesar de menționat că în conformitate cu art. 11 (4) din *Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007* principiul independenței auditorului este încălcat în cazul:

✓ implicării lui directe sau indirecte în entitatea auditată în calitate de fondator, proprietar, persoană cu funcție de răspundere și/sau participării lui în afacerile economico-financiare ale acesteia;

✓ exercitării funcțiilor manageriale sau a altor funcții în cadrul entității auditate pe parcursul perioadei auditate sau în ultimii 3 ani de până la efectuarea auditului;

✓ existenței relațiilor de rudenie de până la gradul III inclusiv sau de afinitate cu proprietarii și membrii organului de conducere al entității auditate;



- ✓ acceptării de bunuri și servicii în calitate de cadouri, precum și a unei cordialități și ospitalități exagerate din partea entității auditate;
- ✓ remunerării, condiționate de faptele descoperite sau de rezultatele serviciilor prestate;
- ✓ efectuării auditului de către unul și același auditor mai mult de 7 ani consecutivi la aceeași entitate. Auditorul care a efectuat auditul la o entitate în decursul a 7 ani consecutivi poate efectua la aceeași entitate auditul doar la expirarea a 2 ani de la ultimul audit.

În art. 89 (5) din *Legea privind societățile pe acțiuni nr.1134-XIII din 02.04.1997* se stipulează că organizația de audit a unei societăți nu poate fi persoană afiliată ei, a registratorului societății și a organizației gestionare a acesteia.

Potrivit prevederilor proiectului *Regulamentului cu privire la auditul extern în băncile din RM* o societate de audit poate presta servicii de audit extern, în aceeași perioadă de gestiune, concomitent la cel mult patru bănci din Republica Moldova. Societatea de audit care prestează unei bănci servicii de audit extern poate să acorde asistență în ținerea evidenței contabile acesteia. Ea urmează să prezinte organelor de conducere ale băncii mențiunile scrise despre neajunsurile existente în structura sau funcționarea sistemelor de evidentă contabilă și de control intern ale băncii care sunt identificate în decursul efectuării auditului extern, precum și recomandările privind înlăturarea acestor neajunsuri. Această asistență nu se referă nemijlocit la implicarea societății de audit în ținerea evidenței contabile a băncii.

Înainte de încheierea contractului privind prestarea serviciilor de audit extern cu o societate de audit, în conformitate cu art.34 din *Legea instituțiilor financiare nr. 550-XIII din 21.07.1995*, adițional la documentele și informația solicitată de bancă, conform procedurilor sale interne, societatea de audit trebuie să prezinte băncii informații privind experiența teoretică și practică a echipei societății de audit în domeniul auditului în entități de interes public, cu atașarea copiilor documentelor confirmative.

Contractul privind prestarea serviciilor de audit extern în mod obligator trebuie să conțină următoarele elemente:

1) *clauza că informația obținută în cadrul misiunilor de audit extern poate fi prezentată BNM în situațiile prevăzute la art.34 din Legea instituțiilor financiare nr. 550-XIII din 21.07.1995 și că aceasta nu constituie încălcare a obligației de respectare a confidențialității informației referitoare la activitatea băncii auditate*, care revine societății de audit potrivit legislației sau clauzelor contractuale, și nu poate atrage răspunderea de orice natură a acesteia;

2) *obligația societății de audit de a elabora raportul și opinia de audit în conformitate cu art.34 (1) din Legea instituțiilor financiare nr. 550-XIII din 21.07.1995, art.8 din Legea privind activitatea de audit nr.61-XVI din 16.03.2007 și cu cerințele Regulamentului cu privire la auditul extern în băncile din RM, precum și scrisoarea pentru management*, pe care societatea de audit va fi responsabilă să le prezinte cel târziu la 30 aprilie a fiecărui an consiliului băncii și, concomitent, pe suport hârtie Băncii Naționale;

3) *perioada de gestiune pentru care va fi efectuat auditul*, determinată conform art.32 din *Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007*;

4) *obligația de a verifica respectarea modului de încheiere a tranzacțiilor cu conflict de interese și de a emite raportul conform art. 86 „Decizia privind încheierea de către societate a tranzacției cu conflict de interese” din Legea privind societățile pe acțiuni nr.1134-XIII din 02.04.1997*;

5) *clauza privind acordarea asistenței în ținerea evidenței contabile, precum și controlul corectitudinii metodelor și procedeele de audit intern și de control intern*, cu efectuarea *recomandărilor de remediere*, până când banca nu va încheia un nou contract privind prestarea serviciilor de audit extern pentru perioada de gestiune următoare;

6) *obligația societății de audit de a informa banca despre modificarea informației aferentă independenței societății de audit, încălcările comise de aceasta și alte informații ce au servit ca criterii pentru aprobarea societății de audit de către BNM și sunt specificate la pct.6 din Regulamentul cu privire la auditul extern în băncile din RM*. Informarea băncii trebuie să fie efectuată în termen de maximum 5 zile lucrătoare de la data survenirii modificării.

Banca se adresează la BNM cu o cerere de acceptare a societății de audit, care urmează să efectueze auditul extern. La cerere se anexează: extrasul din procesul-verbal al ședinței adunării generale a acționarilor băncii la care a fost luată decizia privind confirmarea societății de audit; calendarul activităților planificate în contextul efectuării auditului pentru perioada de gestiune planificată; informațiile privind experiența auditorilor și calitatea lucrărilor de audit, declarație privind lipsa criteriilor de afiliere a societății de audit cu banca și declarație cu privire la independența societății de audit.

Ca urmare a auditului situațiilor financiare, societatea de audit are obligația să emită *raportul auditorului* care va conține opinia auditorului asupra situațiilor financiare ale băncii. În afară de aceasta, societatea de audit este obligată să emită *scrisoarea pentru management*, adresată consiliului băncii. Scrisoarea pentru management trebuie să conțină următoarele informații:

- ✓ aspecte semnificative ce decurg din auditul situațiilor financiare care sunt relevante pentru conducerea băncii în supravegherea procesului de raportare financiară;
- ✓ denaturări semnificative ale informațiilor sau inconsecvențe semnificative în informațiile ce se conțin în situațiile financiare auditate care au fost corectate;
- ✓ deficiențe semnificative în controlul intern pe care societatea de audit le-a identificat;
- ✓ constatări ale societății de audit, inclusiv viziunea asupra aspectelor calitative ale practicilor de contabilitate;
- ✓ viziuni ale societății de audit asupra aspectelor ce țin de estimările contabile esențiale;
- ✓ informații cu privire la controalele interne și procedeele de lucru ale băncii care au fost supuse auditului și orice altă informație considerată de către societatea de audit semnificativă și care este necesară de a fi comunicată consiliului băncii.

La finalizarea auditului de supraveghere societatea de audit trebuie să-și expune opinia cu privire la adecvarea cadrului de administrare a activității, evaluând structura internă a băncii, componența și funcționalitatea organelor de conducere, administrarea riscurilor, mecanismul controlului intern și organizarea funcțiilor de conformitate, de audit intern și de gestionare a riscurilor.

Procesul de verificare și evaluarea proceselor de gestionare a riscurilor bancare trebuie să includă următoarele:

- ✓ evaluarea politicilor și procedurilor interne aferente gestionării riscurilor în funcție de nivelul și complexitatea riscurilor asumate;
- ✓ gradul de implementare și de respectare a politicilor și procedurilor interne aferente gestionării riscurilor;
- ✓ eficiența sistemelor de control intern aferente gestionării riscurilor.

În afară de cele menționate mai sus, societatea de audit urmează să evalueze adecvarea sistemelor informaționale și continuitatea activității și va constata dacă banca dispune de un sistem de management în securitatea informațională (SMSI) potrivit, conform actelor legale și de reglementare în domeniul tehnologiilor informaționale (TI) și securității informației în vigoare.

Evaluarea SMSI se efectuează sub formă de concluzii aferente sferelor de audit, iar evaluarea rapoartelor prudențiale și FINREP se prezintă sub forma unor declarații, ce afirmă sau infirmă acuratețea și plenitudinea rapoartelor transmise la BNM, care se semnează de persoanele din cadrul conducerii băncii responsabile pentru raportare. Rapoartele prudențiale și FINREP modificate în urma auditului se anexează la Raportul cu privire la auditul în scop de supraveghere.

Suplimentar la rapoartele menționate societatea de audit trebuie să se expună și asupra adecvării sistemului de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului implementat de bancă, ținând cont de cerințele și standardele în domeniu, inclusiv cele emise de BNM.

*Raportul cu privire la auditul în scop de supraveghere*, trebuie să includă următoarele informații:

- ✓ rezultatele verificărilor și evaluărilor efectuate asupra domeniilor auditate;
- ✓ lista deficiențelor identificate în cadrul auditului în domeniile auditate sau oricare alte deficiențe ce pot afecta capacitatea băncii de a funcționa în continuare;

- ✓ recomandări de perfecționare a politicilor, proceselor și procedurilor interne aferente domeniilor auditate; raportul privind implementarea recomandărilor auditorului extern pentru perioada de gestiune precedentă în aceste domenii;
- ✓ informații cu privire la încălcările legislației, ale actelor emise în aplicarea acesteia sau oricare altă acțiune frauduloasă comisă de către funcționarii băncii;
- ✓ dacă este cazul, motivul refuzului de a-și exprima opinia sau exprimarea opiniei cu rezerve.

**Concluzii.** Criza sistemului bancar din Republica Moldova a adus grave prejudicii economiei în ansamblu și dezechilibrări în societate, atât din punct de vedere economic, cât și social. Cu scopul sporirii calității serviciilor de audit extern din sectorul bancar au fost întreprinse unele măsuri de rigoare de organele abilitate din țară, inclusiv modificarea și completarea *Legii instituțiilor financiare nr.550-XIII din 21 iulie 1995*, precum și elaborarea proiectului de *Regulament cu privire la auditului extern în băncile din RM*, care urmează să fie aprobat de consiliul de administrație al BNM. În rezultatul studiului efectuat cu privire la noile reglementări a auditului financiar din sistemul bancar constatăm următoarele:

- ✓ BNM aprobă societatea de audit care va efectua auditul extern la bancă în baza unor criterii bine definite: independență, reputație ireproșabilă; performanțe înalte, competență și experiență profesională; deținerea certificatelor de calificare a auditorului instituțiilor financiare eliberate de BNM și cel puțin a unui certificat de audit în sisteme informaționale CISA;
- ✓ societatea de audit poate presta servicii de audit extern, în aceeași perioadă de gestiune, concomitent la cel mult patru bănci din Republica Moldova;
- ✓ societatea de audit are obligația de a informa BNM despre acțiunile frauduloase și neregulile depistate, care ar putea conduce la pierderi materiale pentru bancă și poate afecta capacitatea băncii de a funcționa în continuare;
- ✓ informarea BNM de către societatea de audit despre fraudele și neregulile constatate în procesul desfășurării activității de audit nu poate atrage răspunderea de orice natură a societății de audit, deoarece nu se consideră o încălcare a clauzei contractuale cu privire la confidențialitatea informației băncii auditate;
- ✓ activitatea băncii trebuie să fie supusă anual și auditului de supraveghere de aceeași societate de audit sau alta;
- ✓ auditul situațiilor financiare se finalizează cu *raportul auditorului* care trebuie să conțină opinia auditorului asupra situațiilor financiare ale băncii și cu *scrisoarea pentru management*, care trebuie să conțină concluziile și recomandările adresate consiliului băncii;
- ✓ auditul de supraveghere se finalizează cu *raportul la auditul în scop de supraveghere*, unde auditorul își expune părerea cu privire la adecvarea cadrului de administrare a activității.

În opinia autorului, reglementările menționate sunt oportune pentru practicile naționale ale activității de audit financiar, corelate cu cele internaționale, fapt care va conduce la consolidarea sistemului bancar al Republicii Moldova.

#### Bibliografie

1. Legea instituțiilor financiare nr.550-XIII din 21 iulie 1995. *Monitor Oficial al Republicii Moldova*. 2011, nr. 78-81.
2. Legea cu privire la Banca Națională a Moldovei nr. 548 din 21.07.1995. *Monitor Oficial al Republicii Moldova*. 1995, nr. 56-57.
3. Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007. *Monitor Oficial al Republicii Moldova*. 2007, nr. 117-126.
4. Legea privind societățile pe acțiuni nr.1134-XIII din 02.04.1997. *Monitor Oficial al Republicii Moldova*. 1997, nr. 38-39.
5. Proiectul Regulamentului cu privire la auditul extern în băncile din RM [online]. Disponibil: <https://www.bnm.md>.

**IMPACTUL PREȚURILOR DE TRANSFER ASUPRA IMPOZITULUI PE PROFIT AL FIRMELOR COTATE: METODA MARJEI NETE**

*CĂPĂȚINĂ-VERDEȘ Neli, Student masterand, Universitatea "Alexandru Ioan Cuza", Iași, România, [neliverdes33@gmail.com](mailto:neliverdes33@gmail.com)*

*ROBU Ioan-Bogdan, Lect. Univ. Dr., Universitatea "Alexandru Ioan Cuza", Iași, România, [bogdan.robust@feaa.uaic.ro](mailto:bogdan.robust@feaa.uaic.ro)*

**Rezumat.** Obiectivele majore ale autorităților fiscale sunt evitarea dublei taxări și stimularea schimbului internațional, ca rezultat al globalizării economiei. Pentru a satisface primul obiectiv este necesar ca profitul obținut de entitățile de tipul multinaționalelor să fie impozitat o singură dată. Acestea repartizează profitul global între subsidiare, în dependență de contribuția fiecăreia la activitatea entității sau după alte criterii prestabilite. Ca rezultat, o parte din multinaționale sunt adesea tentate să direcționeze cea mai mare parte a profitului obținut către afiliatele aflate în state relaxate fiscal, utilizând tranzacții controlate. În acest mod multinaționalele urmăresc creșterea rezultatului global pe seama reducerii taxelor. Prezentul studiu are ca scop stabilirea influenței pe care o au tranzacțiile, în care sunt utilizate prețurile de transfer, asupra impozitului pe profit impus de către autoritățile fiscale în vederea colectării veniturilor la bugetul de stat. În urma analizei realizate pe un eșantion de entități cotate la Bursa de valori București, afiliate și independente, s-a constatat că prețurile de transfer au o influență semnificativă asupra rezultatelor obținute de entitățile afiliate, și implicit asupra impozitului pe profit datorat. În aceste condiții se impune întocmirea dosarelor prețurilor de transfer, iar dacă este cazul auditarea acestora și elaborarea de reglementări care să limiteze efectul acțiunilor de manipulare a rezultatelor entităților afiliate, și care să ofere o transparență crecută a tranzacțiilor în care sunt utilizate prețurile de transfer.

**Cuvinte-cheie:** prețuri de transfer, principiul valorii de piață, marjă brută, impozit pe profit

**JEL:** M 41

**Introducere.** Apariția companiilor multinaționale joacă un rol deosebit de important în globalizarea economiei. Tranzacțiile realizate în cadrul acestor entități dau naștere unor prețuri aparte, denumite în prezent prețuri de transfer. Aceste prețuri trebuie să corespundă principiului valorii de piață, pentru a fi validate de către autoritățile fiscale. Deficitul bugetar existent în multe state și utilizarea termenului prețuri de transfer, alături de evaziunea fiscală, au pus în centrul atenției entitățile de tipul multinaționalelor care, în unele cazuri, pot recurge la manipularea rezultatele financiare, în scopul reducerii bazei impozabile și implicit a impozitului de plătit.

Obiectivele majore ale autorităților fiscale sunt evitarea dublei taxări și stimularea schimbului internațional în vederea globalizării economiei (OECD, 2010, p. 38). Pentru a satisface primul obiectiv este necesar ca profitul obținut de entitățile multinaționale să fie impozitat o singură dată (Durst & Cullbertson, 2003, p. 51). Multinaționalele repartizează profitul global între subsidiare, în dependență de contribuția fiecăreia la activitatea entității sau după alte criterii prestabilite. Ca rezultat, o parte din multinaționale sunt adesea tentate să direcționeze cea mai mare parte a profitului obținut către afiliatele aflate în state cu cote scăzute ale impozitului de profit, utilizând tranzacții controlate (Cools & Emmanuel, 2007, pp. 573-574).

Studiul dat are ca scop stabilirea influenței pe care o au tranzacțiile cu prețuri de transfer asupra impozitului pe profit impus de către autoritățile fiscale în vederea colectării veniturilor la bugetul de stat. În acest sens, în studiu se propune analiza influenței utilizării prețurilor de transfer asupra rezultatelor obținute de către firmele cotate la Bursa de Valori București în comparație cu entitățile cotate care nu înregistrează tranzacții cu entități afiliate.

**Metodologia cercetării.** Reglementările privind prețurile de transfer definesc acest concept ca fiind prețul utilizat de entitățile afiliate în tranzacțiile intra-grup (OECD, p. 19, 2010). Conform acestor reglementări, prețurile de transfer trebuie să fie egale cu prețurile care intervin în tranzacții și în condiții similare între entități neafiliate sau independente (Cools & Emmanuel, 2007, p. 574). Se pleacă de la prezumția că prețurile de transfer, conform standardelor emise în acest sens de către



Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică Europeană – OCDE (*OECD – Organisation for Economic Cooperation and Development*) (OECD, p. 33, 2010), trebuie să respecte principiul valorii de piață (*arm's length principle*). Acest principiu presupune ca prețurile de transfer să fie stabilite de către entitățile afiliate în tranzacțiile dintre acestea, în condițiile unei piețe libere și transparente (Eden, 2009, p. 602).

**Tablul 1. Sinteză din literatura de specialitate privind tematica prețurilor de transfer**

<b>Autori</b>	<b>Lucrare</b>	<b>Rezultatele studiului</b>
Singh, A., & Whittington, G., 1968.	Growth, Profitability and Valuation, (Cambridge University Press)	Existența diferențelor între valoarea adăugată și rata profitului pentru entitățile economice, atât din aceeași ramură economică, cât și pentru cele din ramuri diferite.
Stewart, J., C., 1977.	Multinational companies and transfer pricing ( <i>Journal of Business Finance and Accounting</i> )	Entitățile afiliate sunt orientate adesea către utilizarea prețurilor de transfer pentru reducerea profitului (profit-switching), respectiv reducerea impozitelor, în cadrul subsidiarelor localizate în paradisuri fiscale, pentru a contribui la creșterea profitului global, pe seama plății unor taxe mai reduse.
Wolff, M., 2007.	Market-based transfer price systems. Empirical evidence for effectiveness and preconditions ( <i>Problems and Perspectives in Management</i> )	Entitățile multinaționale din Germania sunt orientate, mai degrabă, către utilizarea prețurilor de transfer bazate pe piață, fiind mai rezervate în legătură cu prețurile bazate pe cost sau cele negociate.
Eden, L., 2009.	Taxes, Transfer Pricing and The Multinational Enterprise, <i>The Oxford Handbook of International Business</i> (2 ed.).	Identificarea soluțiilor pentru taxarea justă a multinaționalelor și elaborarea de reglementări corespunzătoare (de exemplu: <i>arm's length standard</i> ) pentru evitarea schemelor utilizate de entitățile multinaționale privind repartizarea profitului în paradisuri fiscale (evaziune fiscală, manipularea prețurilor de transfer, manevre financiare etc.)
Burke, J., 2011.	Rethinking first principles of transfer pricing rules ( <i>Virginia Tax Review</i> )	Prețurile de transfer reprezintă un substitut al taxelor reduse pentru profiturile realizate de către entitățile multinaționale, adică sunt utilizate de acestea pentru a reduce taxele și impozitele. Reglementările fiscale privind prețurile de transfer trebuie revizuite și adaptate pentru a limita aceste acțiuni.
Ignjatovic, S., 2013.	Intrafirm trade and transfer pricing ( <i>Annals of the Oradea University</i> )	Alegerea metodelor de determinare a prețurilor de transfer trebuie să fie în concordanță cu strategia entității economice. Repartizarea profiturilor multinaționalelor către zone relaxate fiscal reprezintă un pericol pentru dezvoltarea social-economică a statelor unde acestea activează, deoarece defavorizează activitatea micilor întreprinzători și contribuie la reducerea veniturilor la bugetul de stat, prin evitarea taxării profiturilor.
Cristea, A., & Nguyen D., X., 2014.	Transfer pricing by multinational firms: New evidence from foreign firm ownerships ( <i>American Economic Journal: Economic Policy</i> )	Realocarea profiturilor entităților multinaționale către zone sau state în care legislația fiscală prevede rate mici ale impozitului pe profit și maximizarea profitului global pentru a satisface interesele investitorilor este o practică tot mai des întâlnită în cazul prețurilor de transfer și prețurilor aferente exporturilor de mărfuri.

*Sursa: prelucrare proprie*

**Ipotezele cercetării.** În cadrul entităților de tipul multinaționalelor, utilizarea prețurilor de transfer servește în: procesul decizional al managerilor, de regulă, remunerați în dependență de



performanțele obținute de entitate (Novicovas, 2011, p. 129 ); și stabilirea obligațiilor fiscale rezultate ca urmare a activității fiecărei subsidiare, ceea ce afectează în mod direct impozitarea întregii entități (Hyde & Choe, 2005, p. 168).

Reglementările privind prețurile de transfer sunt orientate să evite, pe de o parte evaziunea fiscală din partea multinaționalelor, iar pe de altă parte dubla taxare a acestora (Eden, 2012, p. 208). Tocmai din această cauză normele puse la dispoziție de organizațiile internaționale responsabile ar trebui să corespundă acestor obiective pentru a satisface necesitățile autorităților fiscale și a oferi posibilitate multinaționalelor de a fi transparente în tranzacțiile cu subsidiarele.

Prețurile de transfer utilizate de afiliate vor fi acceptate de organul fiscal doar în cazul când acestea vor aduce argumente și dovezi că prețurile utilizate în tranzacțiile din cadrul grupului sunt aceleași cu prețurile prezente în tranzacții necontrolate (Cools, 2005, p. 67).

Prețurile de transfer care nu respectă principiul valorii de piață afectează direct rezultatele obținute din tranzacțiile dintre afiliate, respectiv impozitul pe profit aferent acestor rezultate. Se prezumă că tranzacțiile dintre entități independente au loc în conformitate cu principiul valorii de piață și rezultatul obținut din astfel de tranzacții nu este afectat, fiind acceptat de autoritățile fiscale. Pornind de la această aserțiune, în studiu se propune testarea măsurii în care apar diferențe semnificative între rezultatele obținute de entitățile care utilizează prețuri de transfer, pe de o parte, și rezultatele raportate de entități necontrolate (fără afiliere), pe de altă parte.

Pe baza acestor constatări, în studiu se propune spre testare și validare, următoarea ipoteză de lucru: *H: Impozitul pe profit obținut de entități în urma utilizării prețurilor de transfer diferă semnificativ de impozitul pe profit din tranzacții independente.*

**Populație studiată, eșantionul analizat și sursa datelor.** Populația studiată este reprezentată de entitățile care utilizează prețuri de transfer și sunt admise la tranzacționare la Bursa de valori București, secțiunea BVB (piața reglementată). În cazul nostru populația țintă considerată sunt cele 85 entități economice admise pe piața reglementată în exercițiul financiar 2015.

Eșantionul selectat este reprezentat de entități de tipul întreprinderilor din industria grea, construcțiilor, chimică, alimentară și producția de îmbrăcăminte. Din cele 85 de entități cotate au fost selectate 26 de firme din domeniul producției care utilizează prețuri de transfer (11 prezintă situații financiare anuale consolidate și 15, doar situații financiare anuale individuale, dar care fac parte dintr-un grup) și 23 de entități care nu au avut tranzacții cu prețuri de transfer (10 sunt entități care nu prezintă grad de afiliere și 13 afiliate, dar care nu au înregistrat tranzacții cu prețuri de transfer). Pentru a simplifica modul de prezentare a informațiilor vom numi primul grup de firme – entități afiliate, iar cel de-al doilea – entități independente.

Restul de 36 de firme cotate au fost excluse din cadrul eșantionului din motiv că sunt societăți: cu capital majoritar de stat, de creditare, de investiții, de comerț, de prestări servicii, de producție a medicamentelor și de producție și comercializare a produselor petroliere.

De asemenea, din eșantionul de firme au fost excluse entitățile aflate în insolvență sau neadmise temporar la tranzacționarea la bursă, prezența acestora în modelul de analiză fiind irelevantă. Astfel eșantionul final se compune din 22 entități afiliate și 19 entități independente.

Datele utilizate pentru analiză, în vederea testării și validării ipotezei de cercetare, au fost colectate manual din rapoartele financiare individuale ale entităților din eșantionul selectat pentru exercițiul financiar 2015. Acestea au fost prelucrate utilizând soft-ul Microsoft Excel. Variabilele alese sunt: impozitul pe profit (*Income tax - IT*), rezultatul din exploatare (*Gross profit - GP*), cifra de afaceri (*Net Sales - NS*), cheltuielile din exploatare (*Operating expenses - OE*), rezultatul net (*Net income - NI*), activ total (*Total Assets - TA*) și rezultatul brut (*Income before taxes - IBT*). Aceste elemente din situațiile financiare pot fi utilizate de către entități în aplicarea metodei marjei nete pentru stabilirea prețurilor de transfer în acord cu principiul valorii de piață.

**Modele propuse testarea și validarea ipotezei de cercetare.** Pentru analiza și evaluarea influenței utilizării prețurilor de transfer asupra fiscalității (în special asupra impozitului pe profit) în studiu se propun următoarele modele econometrice:

$$IT/NS = \beta_0 + \beta_1 \cdot GP/NS + \varepsilon \quad (1)$$

$$IT/OE = \beta_0 + \beta_1 \cdot GP/OE + \varepsilon \quad (2)$$

$$IT/TA = \beta_0 + \beta_1 \cdot NI/TA + \varepsilon \quad (3)$$

$$IT/OE = \beta_0 + \beta_1 \cdot IBT/OE + \varepsilon \quad (4)$$

unde:

$IT/NS$  = Impozit pe profit/Cifra de afaceri netă;

$IT/OE$  = Impozit pe profit/Cheltuieli de exploatare;

$IT/TA$  = Impozit pe profit/Active totale;

$GP/OE$  = Profit brut/Cheltuieli de exploatare;

$GP/NS$  = Profit brut/ Cifra de afaceri netă;

$NI/TA$  = Rezultat net/Active totale;

$IBT/OE$  = Rezultat net/Cheltuieli de exploatare.

**Rezultate și discuții.** Pentru fiecare din cele 4 modele de regresie liniară, care descriu influența prețurilor de transfer asupra impozitului pe profit, s-au estimat parametri și s-au calculat principalele statistici. Aceste rezultate sunt sistematizate în *Tabelul A1*.

Pentru *modelul (1)* s-au obținut următoarele ecuații: entități afiliate și independente:  $IT/NS = -0,0053GP/NS + 0,04$ , ceea ce înseamnă că la o creștere cu 1.000 lei a profitului din exploatare al unei entități incluse în eșantion, impozitul pe profit se va reduce cu 5,3 lei; entități afiliate:  $IT/NS = -0,0152GP/NS + 0,0312$ , la creșterea cu 1.000 lei a profitului din exploatare realizat de entitățile afiliate, diminuarea impozitului pe profit va fi cu 15,2 lei; entități independente:  $IT/NS = 0,2881GP/NS + 0,0295$ , la o sporire a profitului din exploatare cu 1.000 lei, impozitul pe profit va crește cu 288,1 lei. La nivel global, scăderea impozitului pe profit, în cadrul eșantionului este determinată de profitul din exploatare realizat de entitățile afiliate.

Analizând ecuațiile aferente *modelului (2)*, se constată o creștere a impozitului pe profit raportat la cheltuielile din exploatare, sun influența  $GP/OE$ . Sporirea impozitului pe profit este mai semnificativă în cazul entităților independente (206,6 lei la creșterea cu 1.000 lei a profitului din exploatare), comparativ cu creșterea acestuia în cazul entităților afiliate (12,6 lei la o creștere cu 1.000 lei a profitului din exploatare).

Pentru *modelul (3)* de regresie, se constată că impozitul pe profit raportat la total active se reduce mai semnificativ în cazul entităților afiliate, la o creștere a profitului net, față de entitățile neafiliate. Aceeași situație se poate urmări și în *modelul (4)*: impozitul pe profit, raportat la cheltuieli financiare se reduce mai mult la entitățile afiliate, în raport cu cele independente, la o sporire a profitului brut.

În concluzie se poate afirma că prețurile de transfer au o influență semnificativă asupra impozitului pe profit al entităților care desfășoară tranzacții cu părți afiliate.

**Concluzii.** Autoritățile fiscale se preocupă permanent de ajustarea legislației privind prețurile de transfer pentru a impune entităților economice să acționeze în limitele legii, fără a avea posibilitatea de interpretare a prețurilor de transfer într-o manieră convenabilă lor, însă abuzivă față de stat. Majoritatea statelor lumii, datorită globalizării economiei, au adoptat legislația internațională privind prețurile de transfer pusă la dispoziția lor de către OCDE sau alte organizații internaționale de acest fel. Aceste norme sunt ajustate, în dependență de situațiile particulare care pot apărea, însă în general sunt aceleași în toate țările, ținând cont de faptul că are loc armonizarea și convergența pe plan internațional.

În cazul României, reglementări mai noi privind prețurile de transfer au fost adoptate în 2016. Cele existente până atunci nu impuneau entitățile afiliate să întocmească anual dosarul prețurilor de transfer, existând doar obligația de prezentare a acestuia doar la cererea autorităților fiscale. Se poate presupune că entitățile afiliate din România au folosit, tocmai din acest motiv, tehnici manipulatorii cu prețuri de transfer pentru a reduce profitul realizat în țară, respectiv pentru a plăti mai puțin impozit pe profit. În aceste condiții se impune întocmirea anuală a dosarelor prețurilor de transfer, dacă este cazul auditul acestora și elaborarea de reglementări, care să limiteze efectul acțiunilor de manipulare a rezultatelor entităților afiliate, precum și pentru a oferi transparență tranzacțiilor cu prețuri de transfer.

Cele mai recente reglementări privind tranzacțiile cu prețuri de transfer (Ordinul nr. 442/2016) au contribuit la creșterea transparenței acestora și constituie un suport pentru

contribuabili, în găsirea soluțiilor de identificare a prețurilor de transfer în conformitate cu principiul valorii de piață.

#### Bibliografie

1. Anderson, S., 2007. Managing costs and cost structure throughout the value chain: Research on strategic cost management. In: Ch. S. Stone, A. G. Hopwood, M. D. Shields, ed. 2007, *Handbook of management accounting research*, Elsevier Ltd., Vol. 2, pp. 481-506.
2. Burke, J., 2011. Rethinking first principles of transfer pricing rules, *Virginia Tax Review*, 30(3), pp. 101-117.
3. Cools, M., 2005. Cross-Border Transfer Pricing: A Corporate Governance Perspective, *Finance and Common Good*, 23, pp. 65-74.
4. Cools, M., Emmanuel, C., 2007. Transfer pricing: The implications of fiscal compliance, In: Ch. S. Stone, A. G. Hopwood, M. D. Shields, ed. 2007, *Handbook of management accounting research*, Elsevier Ltd., Vol. 2, pp. 573-585.
5. Cristea, A., & Nguyen D., X., 2014. Transfer pricing by multinational firms: New evidence from foreign firm ownerships, *American Economic Journal: Economic Policy*, 8(3), pp. 170-202.
6. Durst, M., C., 2002. Management versus tax accounting in intercompany transfer pricing, *Tax Management International Journal*, 31(2), pp. 95-103.
7. Durst, M., C., Cullbertson, R., E., 2003. Clearing away the sand: Retrospective methods and prospective documentation in transfer pricing today, *Tax Law Review*, 57, p. 43.
8. Eden, L., 2009. Taxes, Transfer Pricing and The Multinational Enterprise, *The Oxford Handbook of International Business* (2 ed.).
9. Eden, L., 2012. Transfer price manipulation, In *Draining Development?*, *International World Bank*, Washington, pp. 205-233.
10. Hiemann, M., Reichelstein, S., 2012. Transfer pricing in multinational corporations: an integrated tax perspective, *Fundamentals of international transfer pricing in law and economics*, Berlin, Springer, pp. 3-18.
11. Hyde, Ch., E., & Choe, Ch., 2005. Keeping two sets of books: the relationship between tax and incentive transfer prices, *Journal of Economics, management and Strategy*, 14(1), pp. 165-186.
12. Ignjatovic, S., 2013. Intrafirm trade and transfer pricing, *Annals of the Oradea University*, Issue 2, pp. 52-57.
13. Martini, J., T., 2005. Transfer pricing coordination and profit determination: an analysis of alternative schemes, *Bielefeld University*, Germany, Discussion Paper No. 534.
14. Mura, A., Emmanuel, C., Vallascas, F., 2013. Challenging the reliability of comparables under profit-based transfer pricing methods, *Accounting and Business Research*, 43(5), pp. 483-505.
15. Novikovas, M., 2011. Evaluation of theoretical and empirical researches on transfer pricing, *Ekonomika*, 90(2), pp. 128-143.
16. OECD, 2010. *Transfer Pricing Methods*. [pdf] OECD.
17. Available at: <[http://www.un.org/esa/ffd/tax/2011\\_TP/TP\\_Chapter5\\_Methods.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/2011_TP/TP_Chapter5_Methods.pdf)> [Accessed 11 october 2016].
18. Stewart, J., C., 1977. Multinational companies and transfer pricing, *Journal of Business Finance and Accounting*, 4(3), pp. 353-371.
19. Wolff, M., 2007. Market-based transfer price systems. Empirical evidence for effectiveness and preconditions, *Problems and Perspectives in Management*, 5(2), pp. 66-75.

Tabelul. A1. Estimațiile parametrilor modelelor de regresie propuse în studiu



Sursă: prelucrare proprie în Microsoft Excel

**CONVERGENȚE ȘI DIVERGENȚE ÎNTRE NOȚIUNILE: ANALIZĂ ȘI  
DIAGNOSTIC ECONOMIC**  
**CONVERGENCES AND DIVERGENCES BETWEEN THE CONCEPTS:  
ANALYSIS AND ECONOMIC DIAGNOSIS**

*BURLEA Ecaterina, drd., ULIM, [e\\_burlea@mail.ru](mailto:burlea@mail.ru)  
ȘESTACOVSCAIA Angela, dr., USM, [ashestakovskaya@bk.ru](mailto:ashestakovskaya@bk.ru)*

**Rezumatul articolului:** În pofida multitudinilor lucrări ale cercetătorilor autohtoni și străini ce abordează subiectele: analiză și diagnostic economic, până la momentul de față nu există o părere unanimă privind abordarea acestor noțiuni. De altfel, sunt autori care tratează aceste 2 noțiuni ca fiind identice; sunt autori care consideră că analiza și diagnosticul economic sunt noțiuni diferite. Prin prezentul articol, autorii urmăresc să elucideze noțiunile respective accentuând necesitatea tratamentului corect al acestora.

**Abstract:** Despite the multitude works of local and foreign researchers addressing topics: economic analysis and diagnosis, up to the moment there is unanimous on addressing these concepts. Moreover, some authors treat these two concepts as identical; are authors who believe that economic analysis and diagnosis are different notions. Through this article, the authors seek to clarify the concepts in question stressing the need for fair treatment of their.

**Cuvinte-cheie:** analiză economică, diagnosticul economic, entitate economică, concept.

**JEL:** M 41

**Introducere.** Pentru a putea determina mărimea și dinamica diferitor subcategorii ale potențialului economic al entității economice, pentru a putea influența asupra acestora în vederea sporirii eficienței utilizării potențialului, managerii au la dispoziție un instrument capabil să le ofere o informație amplă, și anume: diagnosticul

În pofida importanței diagnosticului în condiții actuale, acest concept nu este suficient descris și definit. În literatura de specialitate nu există o formulare unanimă a acestei noțiuni. Principalele observații făcute de autori pe parcursul studierii temei în cauză se referă la convergența dintre noțiunile „diagnostic” și „analiză” regăsită în multe din lucrările autorilor autohtoni și străini.

În vederea preîntâmpinării confundării de mai departe a acestor termeni, în continuare este dezvăluită semnificația lor economică.

**Conținutul de bază.** Cuvântul *diagnostic* provine din cuvântul grecesc *diagnostikos* care înseamnă *apt să discearnă*. Într-un dicționar francez, diagnosticul este definit ca “acțiunea de a determina o boală după simptomele sale” [8, p. 295]. Dicționarul *Larousse* conține aceeași definiție, la care adaugă următoarele: “judecată îndreptată spre o situație, spre o anumită stare, după ce vor fi desprinse trăsăturile esențiale” [9, p. 287]. Pe când economistul Barbu Elena în lucrarea sa de doctor și Științe economice, definește termenul *diagnostic* în felul următor: metodă folosită de manageri, pe baza constituirii unei echipe multidisciplinare, incluzând conducători și executanți, al cărei conținut principal constă în identificarea punctelor forte și, respectiv, slabe ale domeniului studiat, cu evidențierea cauzelor generatoare, finalizată în recomandări cu caracter corectiv sau de dezvoltare [1, p. 118].

Este evident faptul că calitatea recomandărilor și implicit a diagnosticului efectuat, depinde decisiv de măsura în care acestea sunt concentrate asupra cauzelor care determină punctele slabe și forte ale entității. Astfel utilizată, metoda diagnosticului se dovedește a fi destul de eficientă, contribuind substanțial la eliminarea deficiențelor potențiale sau evidențiate și la valorificarea trăsăturilor pozitive ale domeniului investigat. Pentru valorificarea integrală a rezultatelor metodei diagnosticului este esențial ca eșalonul conducerii superioare din entitățile economice să dea dovadă de receptivitate și responsabilitate, astfel încât deciziile și celelalte soluții preconizate pe baza recomandărilor/sugestiilor să se axeze asupra cauzelor care au generat deficiențe și, evident, asupra



valorificării punctelor forte constatate, ținând cont de elementele contextuale specifice ale tranziției spre economia de piață.

Prin urmare, în domeniul gestiunii economice, diagnosticul este efectiv o judecată orientată spre o situație sau spre o entitate. În concepția lui *J.Y. Eglem* și *A. Mikol* a face un diagnostic înseamnă “a descoperi și a lua în considerare factorii care influențează evoluția întreprinderii, punctele forte și slabe ale acestora, oportunitățile și riscurile” [10, p. 295].

Diagnosticul potențialului economic este conceput ca o etapă a restructurării întreprinderii, în vederea îmbunătățirii, consolidării sau salvării situației sale economice și financiare prin mijloace adaptate realităților endogene și exogene. Pe această cale, se deschide drumul spre constituirea ulterioară a planurilor de afaceri adecvate, a căror eficacitate să fie determinată pe baza unor criterii coerente și compatibile între ele.

Autorii consideră că diagnosticul potențialului economic este important pentru o entitate economică, fiind indispensabil pentru a localiza și măsura oportunitățile și vulnerabilitățile, dar nu are nici o incidență directă asupra activității. El nu este decât un mijloc de a pregăti în mod rațional și operațional acțiunile manageriale. Este rațiunea pentru care diagnosticul trebuie considerat ca o fază preliminară a elaborării strategiilor de restructurare și dezvoltare.

Pe când în “Dicționarul explicativ al limbii române” termenul *analiză* este tratat în felul următor: cercetare obiectivă (cantitativă sau calitativă) bazată pe descompunerea în elementele componente ale proceselor și fenomenelor economice, a factorilor de influență în scopul cunoașterii științifice a întregii activități economice [3].

Rezultă că, esențialul în analiza economică îl constituie sesizarea relațiilor structurale (inclusiv funcționale) și a relațiilor cauză – efect. Analiza activității economice reprezintă o metodă de cercetare, prin care, pe baza datelor sistemului informațional, rezultatele obținute în activitatea verigilor organizatorice (pornind de la economia națională până la nivelul entității economice) se axează pe factorii care au generat rezultatele.

Autorii pot afirma că *analiza* este pasul cel mai important în ceea ce privește diagnosticul potențialului economic al entității. Iar rezultatele diagnosticului sunt utilizate pentru prognozarea acestuia.

După părerea economistului Ioan Mihai [5, p. 173], diagnosticul potențialului economic al întreprinderii este prezentat ca o sinteză a analizei potențialului, efectuat la nivel de întreprindere, care are ca obiectiv esențial studiul static și dinamic al activității desfășurate de întreprindere, din care să rezulte concluzii cu privire la structura mijloacelor de producție și financiare, modul de gestionare a resurselor, nivelul utilizării acestora, eficiența utilizării lor etc.

***Autorii concluzionează că orice diagnostic al potențialului economic al unei entități nu poate fi efectuat fără analiză, pe când analiza poate exista independent de diagnostic, fără a antrena previziunea și evaluarea.***

Analiza potențialului economic, în accepțiunea sa indispensabilă a diagnosticului, reprezintă un ansamblu de concepte, tehnici și instrumente care asigură tratarea informațiilor interne și externe în vederea formulării unor aprecieri pertinente referitoare la situația unui agent economic.

Dacă ne referim la legătura dintre analiza potențialului economic și diagnostic, constatăm că analiza este tot mai mult considerată un demers al diagnosticului potențialului economic, o componentă de primă dimensiune în cadrul său (Tabelul 1).

Prin urmare, analiza potențialului economic în cadrul diagnosticului are ca obiectiv să determine starea de performanță economică și financiară, punctele forte și slabe ale gestiunii financiare din exercițiul încheiat.

Conceptului de performanță în noile condiții de gestionare corporativă a firmelor i se asociază cerințe comandabile precum:

- a) eficiența, vizând maximizarea rezultatelor obținute, pornind de la o cantitate/calitate dată a resurselor sau minimizarea cantității de resurse pentru ieșiri prestabilite;
- b) eficacitatea (rezultatele obținute trebuie să fie cele prevăzute, planificate prin aplicarea practicilor de gestiune corporativă în plan regional) și

- c) economicitatea, bazată pe procurarea resurselor necesare la cel mai mic cost, de pe o arie (acum regională) mult lărgită [4, p. 71].

**Tabelul 1. Aportul analizei la diagnosticul întreprinderii**

<i>Faza diagnosticului</i>	<i>Rolul analizei</i>
1. Poziționarea competitivă a întreprinderii	Evaluarea poziției financiare în sectorul său de activitate și în mediul bancar și bursier
2. Evaluarea potențialului întreprinderii	Evaluarea potențialului economic și financiar (structura financiară; nivelul de autofinanțare a activelor; resursele umane sub aspect structural, cantitativ și calitativ; nivelul asigurării întreprinderii cu mijloace fixe și resurse materiale, etc.)
3. Coerența opțiunilor strategice cu poziția strategică și potențialul intern	Estimarea pentru fiecare opțiune strategică a performanțelor viitoare și compararea resurselor mobilizate cu cele necesare

*Sursa: elaborat de autori.*

***Diagnosticul are ca scop identificarea și măsurarea cauzelor care au dus la diferențele dintre realizări și norme, evidențindu-se cauzele care provin din conjunctură și cele ce provin din gestionarea defectuoasă a întreprinderii.***

Prin urmare, cu denumirea de diagnostic definim aprecierea făcută asupra unei entități economice sau a unei activități a acesteia, pe baza informațiilor cantitative obținute prin analiza economică, permițând ca, pornind de la diferitele analize realizate să fie evidențiată evoluția anormală a unui fenomen.

Pentru a-și asigura dezvoltarea sau simpla menținere a echilibrului său, o entitate economică trebuie să fie în măsură să sesizeze rapid disfuncționalitățile interne sau eventualele dezechilibre și să pregătească din timp acțiuni de adaptare la schimbări. Nemijlocit în practică, observarea și studiul rezultatelor și evenimentelor ciclul de activitate al unei unități economice și evaluarea tendințelor viitoare, reprezintă conținutul procesului de consultanță managerială. Anume din această perspectivă diagnosticul este considerat faza operațională a oricărui proces de consultanță managerială, care, în mod obișnuit, trebuie precedat de un diagnostic preliminar.

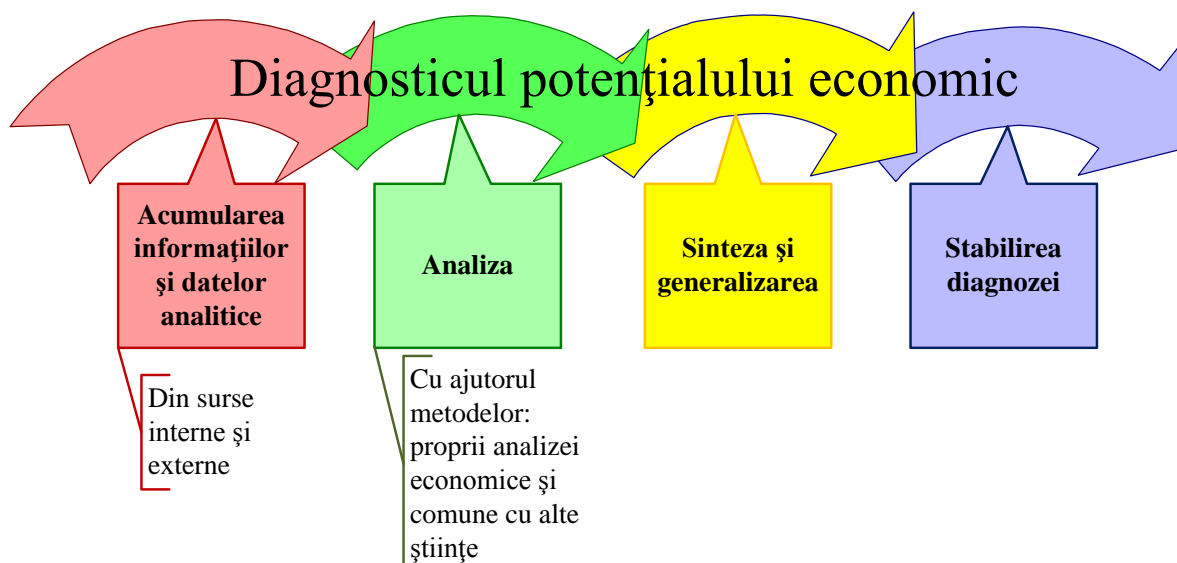
Diagnosticul are un caracter dublu: de prevenire și de redresare; el urmărește, pe baza simptomelor declarate și a analizei efectelor constatate, să propună remedii eficiente, imediate, dar și de perspectivă.

Pentru sistemele de reglare, diagnosticul rezultat în urma analizelor economice presupune relevarea simptomelor cu care se confruntă entitatea economică și stabilirea soluțiilor necesare unei funcționări cu performanțe superioare. Astfel de simptome, pentru un sistem economic pot fi: tendința de scădere a profitului, regresul poziției față de concurenți, stagnare sau descreșterea economică, creșterea costurilor de producție și de desfacere a produselor, scăderea productivității muncii etc. Cel mai important lucru însă este faptul că ***stabilirea unui diagnostic obligă la înțelegerea relațiilor cauză – efect, fără care orice terapie este sortită eșecului*** [7, p. 177].

În lucrările de specialitate se arată că o analiză internă atentă a punctelor forte și slabe ale unei întreprinderi este condiția esențială pentru elaborarea unor strategii de succes, pentru că numai în acest fel oportunitățile pot fi exploatate la maximum și impactul factorilor perturbatori poate fi minimizat. Ca timp, diagnosticul se poate efectua periodic atunci când se dorește testarea stării și performanțelor sistemului sau la solicitarea expresă a managerului atunci când se constată o diminuare a performanțelor, unele disfuncționalități, perturbații externe etc.

Într-un dialog imaginar, Alain BURLAUD [2, p. 8] răspunde unor întrebări de nespecialist: “Ca să faci management trebuie să știi a folosi cifrele, pentru că numai astfel specialistul își poate susține argumentele în fața unui nespecialist. Esențial este nu să lucrezi cu cifre, deoarece sunt specialiști pentru așa ceva, ci să știi a le da o semnificație, să le transformi într-o ***diagnoză***, într-o opinie, înțelegând ipotezele care generează cifrele, limitele și valabilitatea lor”.

În principiu, concluzia autorilor în baza studierii literaturii de specialitate privind etapele ce trebuie urmate în diagnostic și corelația dintre ele, este exemplificată în figura 1:



**Fig. 1. Etapele diagnosticul potențialului economic și corelația dintre ele**

Sursa: elaborată de autori.

Pentru a demonstra încă o dată divergența dintre noțiunile „diagnostic” și „analiză”, autorii urmăresc să prezinte domeniul în care pentru prima dată a fost utilizat termenul „diagnostic”.

Termenul „Diagnostic” a fost pentru prima dată utilizat în domeniul medicinei. În dicționarul explicativ al limbii române, diagnosticul este definit: determinarea precisă a bolii de care suferă cineva, pe baza datelor clinice și a examenelor de laborator; diagnoză [3].

Prin diagnostic, în medicină, este definit întregul proces de examinare a pacientului, de observare și de judecare privind identificarea stării pacientului și bolii [6].

Scopul diagnosticului în medicină este stabilirea adevăratelor cauze ale bolii cu scopul de ale înlătura prin intermediul tratamentului și de a asigura însănătoșirea organismului.

Odată, ce acest termen a fost preluat din medicină, autorii își permit să facă următoarele asocieri:

*Om* ≈ *Entitate economică*  
*Boală* ≈ *Dificultate*  
*Tratament* ≈ *Măsuri de redresare*  
*Însănătoșire* ≈ *Redresare economică*

Iar în figura 2 autorii reflectă locul diagnosticului în atingerea obiectivelor, valabile atât diagnosticului medicinal cât și diagnosticului economic.

Prin urmare, diagnosticul economic este acel proces, sau acel instrument ce permite managerilor entității economice să stabilească o diagnoză corectă a stării de facto a entității pe care o gestionează, iar în baza ei să propună acele măsuri de redresare sau de restructurare a activității, care urmează a fi aplicate și urmărite, în vederea atingerii scopurilor propuse.

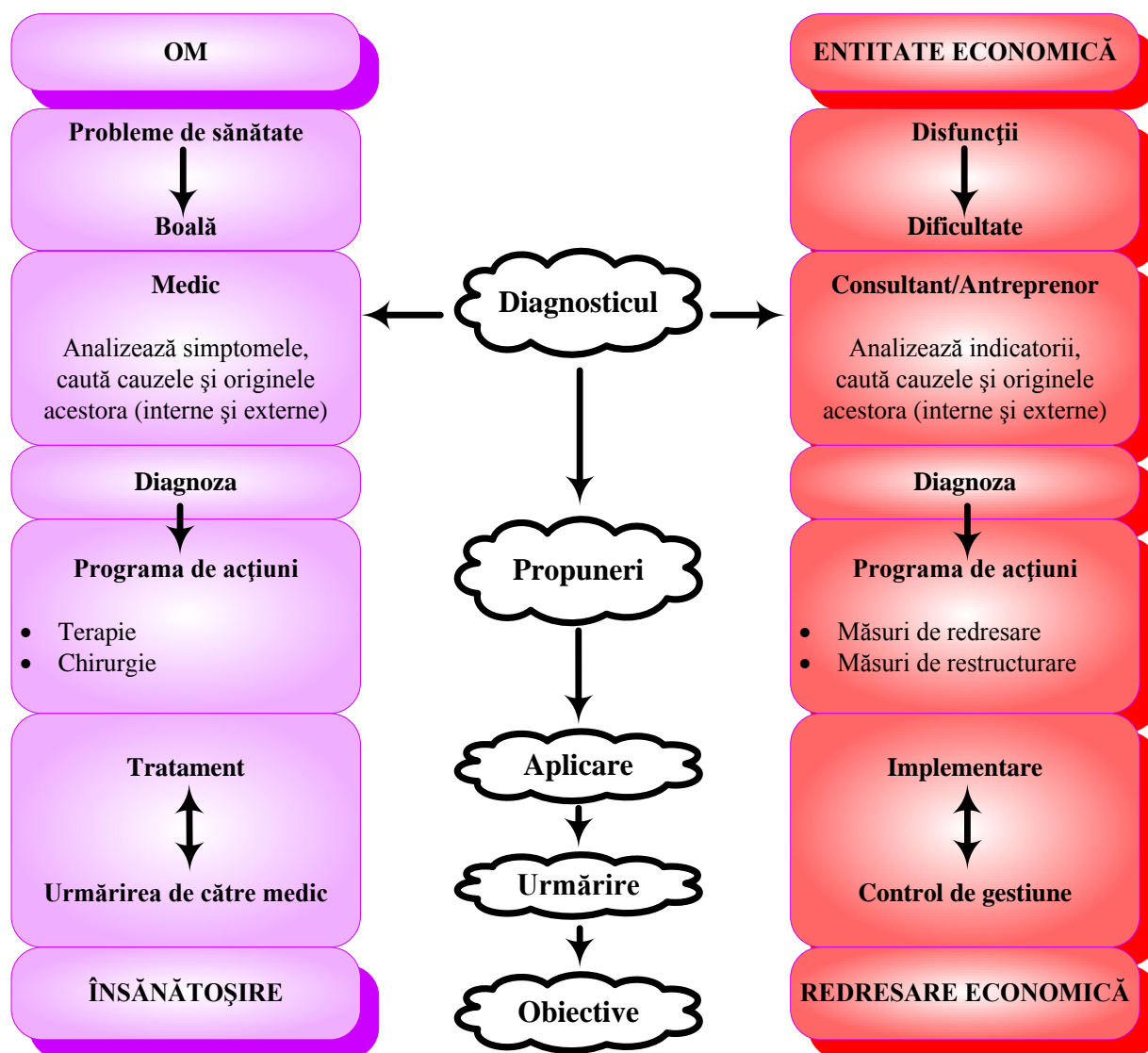


Fig. 2. Locul diagnosticului în atingerea obiectivelor de redresare

Sursa: elaborată de autori.

**Concluziile.** Din toate cele descrise mai sus se pot formula câteva caracteristici ale diagnosticului:

- caracter post-operativ: diagnosticul axându-se pe aprecierea unei perioade încheiate din ciclul de viață al entității economice;
- caracter anticipativ: pe baza diagnosticului se proiectează strategia entității;
- caracter multidisciplinar: diagnosticul implică cunoștințe din vaste domenii (economice, juridice, tehnice, tehnologice, manageriale etc.);
- caracter complex: implică nu numai diferite tipuri de analize, dar și sintetizarea unor aspecte pozitive și negative, precum și formularea unor recomandări;
- abordarea causală a punctelor forte și slabe: diagnosticul necesită nu numai enumerarea punctelor slabe și forte, ci și descoperirea cauzelor ce le-au generat.

Prin formularea unui diagnostic corect se pot evita multe efecte negative și, de asemenea, se pot afla răspunsuri la întrebări foarte importante – cum ar fi de exemplu modul de a reduce riscul de investiții ineficiente și, prin urmare, rata de împrumut a companiilor în vederea asigurării unui flux de finanțare pentru realizarea activităților planificate. Prin urmare, este necesar, pentru efectuarea diagnosticului și stabilirea diagnozei să se obțină informații cu privire la indicatorii de bază nefinanțari ce caracterizează activitatea entității economice pentru o anumită perioadă; să se explice direcțiile strategice importante ale entității economice; să se stabilească o listă de riscuri majore și să se explice sistemul de management.

### Bibliografie

1. Barbu E. Metode de analiză a costurilor de producție. Teză de dr. București, 2004. 242 p.
2. Burlaud A. ș.a. Control de gestiune. București: Coresi, 1999. 142 p.
3. Dicționarul explicativ al limbii române. <http://www.dex.ro/> (vizitat 18.02.2017).
4. Gâf-Deac M., Roșca P. Internaționalizarea și regionalizarea practicilor de gestiune corporativă a firmelor din România. În: Economie și sociologie / Institutul de Economie, Finanțe și Statistică al AȘM și ME, nr. 4, 2013, p. 70-77.
5. Mihai I. ș.a. Analiza situației financiare a agenților economici. Timișoara: Mirton, 1997. 298 p.
6. Постовит В.А. Диагноз и диагностика в клинической медицине. <http://lekmed.ru/info/arhivv/diagnoz-i-diagnostika-v-klinicheskoy-medicine-3.html> (vizitat 22.02.2017).
7. Leslie W. Rue, Phyllis G. Holland. Strategic Management: concept and experiences. New York: McGraw Hill, 1986. 883 p.
8. Rey A. Le Robert Dictionnaire d'Aujourd'hui. Paris: Dictionnaire le Robert, 1993. 356 p.
9. Dictionnaire de francais Larousse. <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/> (vizitat 17.02.2017).
10. Eglem J., Mikol A., etc. Mecanismes financiers de l'entreprise. Paris: Montehrestien E.J.A, 1991. 630 p.



СРАВНЕНИЕ КАК ОБЩЕНАУЧНЫЙ МЕТОД ПОЗНАНИЯ  
И ПРИЕМ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

*ЩЕРБАТЮК Василий, д.э.н., конференциар университет,  
Европейский университет Молдовы, [v.scerbatiuc@mail.ru](mailto:v.scerbatiuc@mail.ru)*

***Аннотация.** Рассмотрены основополагающие вопросы метода сравнения, раскрыты его условия, задачи, функции, познавательная роль и методологическое значение в современном научном познании. Дана подробная характеристика различных аспектов применения сравнения в анализе финансово-хозяйственной деятельности предприятий, впервые сформулированы его аксиомы и ошибочные положения по этому вопросу в специальной литературе. Отмечается необходимость обеспечения сопоставимости данных и указываются его основные способы при проведении экономического анализа с целью объективной оценки эффективности бизнеса.*

***Abstract.** The basic questions of the comparison method are considered, its conditions, tasks, functions, cognitive role and methodological significance in modern scientific knowledge are revealed. A detailed description of various aspects of the application of comparison in the analysis of financial and economic activities of enterprises is given, its axioms and erroneous provisions on this question have been formulated for the first time in the specialized literature. The need to ensure comparability of data is noted and its main methods are indicated in the conduct of economic analysis with the objective of an objective assessment of business performance.*

**Ключевые слова:** сходство и различие объектов, классификация сравнений, виды их показателей.

**JEL:** M 41

Одним из основных, наиболее универсальных и распространенных методов научного познания объективной действительности является сравнение. Оно представляет собой познавательную операцию, лежащую в основе суждений о сходстве (тождестве, равенстве) или различии объектов (предметов, явлений и процессов). Посредством этой операции на основе некоторого фиксированного признака (основания сравнения) устанавливается сходство (тождество, равенство) или различие объектов и производные от них отношения одинаковости и неодинаковости, равенства и неравенства, соответствия и несоответствия, подобия и неподобия.

Сравнение позволяет охарактеризовать один объект через другой, родственной. С его помощью сходные объекты отграничиваются от несходных, подчеркивается общее и особенное, объекты классифицируются и делаются выводы о них. Поэтому нет науки, которая не пользуется сравнением для своих целей.

Выполняя свою познавательную функцию, сравнение решает двуединую задачу: во-первых, отражает наиболее общие свойства и отношения объективной действительности (т.е. дает научную информацию о реальном мире); и, во-вторых, выступает средством последующего познания тех же свойств и отношений.

Значимость сравнения становится тем более ясной, что оно органически входит во всю практическую деятельность людей. Без сравнения невозможно познание не только сложных, но и самых простейших объектов.

Получение правильного вывода в результате сравнения зависит от строгого соблюдения следующих условий:

- 1) сравнивать следует только однородные объекты реальной действительности;
- 2) сравнивать объекты надо по существенным признакам.

Важную роль сравнения в познавательном процессе отмечали многие философы и ученые разных стран мира. Так, по мнению французского философа К.А. Гельвеция ум в человеке «есть результат сравнения между собой ощущений, а здравый ум заключается в

правильности их сравнения» [4, с. 90], если ум исчерпает все возможные случаи сравнения, то познание достигнет своего предела. Немецкий философ Г.В. Гегель подчеркивал, что благодаря сравнению «были достигнуты некоторые очень значительные результаты» [3, с. 201]. Русский ученый И.М. Сеченов писал, что «там, где кончается предел сравнений, там предел науки о реальном мире» [6, с. 193], а К.Д. Ушинский отмечал: «сравнение есть основа понимания и всякого мышления. Все в мире мы узнаем не иначе, как через сравнение» [10, с. 457].

Сравнение выполняет следующие основные функции: 1) способствует познанию единичного, особенного и всеобщего; 2) благодаря ему познается изменчивость объектов; 3) оно служит познанию причин явлений; 4) при посредстве его классифицируются и систематизируются объекты; 5) оно бывает одним из средств доказательств. Эти функции весьма важны. Они характеризуют познавательную роль сравнения и его методологическое значение в научном познании.

Обязательным условием проведения сравнения является наличие, как минимум, двух однородных объектов – без соблюдения этого условия невозможно его провести. Сравнение всегда проводится для достижения определенной цели – сравнение ради сравнения бессмысленно и бесполезно. В ходе сравнений всегда получают только два результата – сравниваемые объекты *A* и *B* тождественны (по данному основанию) или же они различны (по тому же основанию).

Метод сравнения широко используется в различных экономических науках: статистике, бухгалтерском учете, аудите, экономическом анализе и др. [1, 2, 11-14 и др.]. Так, И.П. Суслов еще в 1966 г. отмечал: «назрел вопрос о введении в курс общей теории статистики и соответственно в программу новой главы, новой темы о сравнениях. Сейчас при чтении курса постоянно приходится сталкиваться с необходимостью объяснения вопросов, связанных с правильными сравнениями. Эти вопросы следует квалифицированно изложить в специальной главе» [7, с. 134], что впоследствии и осуществил в своем учебном пособии «Общая теория статистики» [9]. Позже этот же статистик подчеркивал, что «любой экономический показатель, взятый изолированно, без сравнения с другими показателями, мало что говорит; при сравнении же с другими показателями он становится выразительнее. Без сравнения экономических показателей нельзя произвести самого элементарного анализа, самых простейших обобщений. ... Особо важное значение сравнения имеют, несомненно, на стадии абстрактно-теоретического мышления, где они служат первой ступенькой проникновения в суть явлений. ... Таким образом, всеобщее, а следовательно, и научное понятие извлекается из явлений объективного мира путем сравнения, применяемого в совокупности с другими познавательными приемами [8, с. 172-174].

В анализе финансово-хозяйственной деятельности предприятий сравнение является одним из основных, наиболее ранних и важных приемов. Оно всегда имеет целенаправленный характер и позволяет выявить равенство или различие сравниваемых показателей. Польза анализа в значительной степени определяется тем, как умело аналитик может проводить сравнения и выявлять сходства, различия и их причины.

Сравнение составляет основу, обязательный и весьма важный этап любого экономического анализа. Без сравнения показателей, как правило, невозможно провести анализ.

Сравнение широко используется при анализе всех показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятий, и особенно в ходе анализа финансовой отчетности. Он, по мнению американских экономистов Т.П. Карлина и А.Р. Макмина, включает «сопоставление последнего баланса компании с ее балансами за предшествующие годы (обычно это именуют *анализом тенденций*) и сопоставление результатов ее деятельности с результатами других компаний или среднеотраслевыми показателями. Но так как баланс отражает финансовое положение на определенный момент времени, аналитик должен удостовериться, что сопоставление балансов имеет смысл.

Хотя здесь трудно со всей определенностью утверждать, как действовать, если сопоставление балансов имеет смысл, все же можно порекомендовать некоторые шаги в этом направлении. Анализируя тенденции, следует иметь в виду сезонный характер операций фирмы. Далее, при межфирменных сопоставлениях надо учитывать соответствие дат, размеры фирм, правила их отнесения к той или иной отрасли и т.п. Нельзя категорически исключить использование более старых отраслевых данных или анализ тенденций в конце разных месяцев или кварталов. Вообще говоря, один и тот же конец года можно использовать без особых колебаний, но и это может оказаться неверным, если, например, экономика в текущем году вступила в период спада; более удачным для целей сравнения может оказаться период последнего спада» [5, с. 191-192].

Сравнение – один из наиболее часто применяемых (распространенных) аналитических приемов. Оно всегда рассматривается в многочисленной учебной литературе, которая имеет различные названия: Теория экономического анализа (анализа хозяйственной деятельности), Анализ хозяйственной (финансово-хозяйственной) деятельности, Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия, Экономический анализ, Экономический анализ деятельности предприятий, Комплексный анализ хозяйственной (финансово-хозяйственной) деятельности, Комплексный экономический анализ, Финансовый анализ, Управленческий анализ, Сравнительный экономический анализ, Экономический анализ хозяйственной деятельности предприятий, Анализ финансовой (бухгалтерской) отчетности, Бизнес-анализ, Бухгалтерский учет и анализ и др.

Наиболее глубоко и подробно в целом сравнения раскрываются российскими, украинскими и белорусскими экономистами-аналитиками. Однако при этом, по нашему мнению, допускаются следующие погрешности:

- ~ сущность сравнения поясняется через синонимическое ему понятие «сопоставление»;
- ~ отмечается, что понятия «сравнение» и «сопоставление» имеют разный смысл и различное содержание;
- ~ употребление как равнозначных понятий «виды», «направления», «формы» и «типы» сравнений;
- ~ не указывается, какие показатели с какими сравниваются;
- ~ называются, как правило, только три вида сравнений: с планом, прошлым периодом и другими предприятиями, хотя их намного больше;
- ~ после раскрытия сущности, значения, видов сравнений и сопоставимости данных сразу поясняется сравнительный анализ. Такой переход логически не обоснован, неоправдан, непропорционален и ошибочен. Он вводит читателей в заблуждение и приводит к ошибочному умозаключению о тождественности двух разных понятий «сравнение» и «сравнительный анализ». Второе понятие методически правильно вводить и давать ему общую характеристику только в вопросе о видах экономического анализа.

Весьма актуальным является вопрос систематизации и построения научнообоснованной классификации аналитических сравнений. Их виды предопределяются видами сравниваемых показателей. В анализе финансово-хозяйственной деятельности предприятий сравниваются самые различные показатели: отчетные показатели с плановыми показателями; плановые показатели с показателями предшествующего периода; отчетные показатели с показателями предшествующих периодов; показатели работы за каждый день; нормативные и среднеотраслевые данные; теоретически максимально возможные, потенциальные и прогнозируемые показатели; показатели технического уровня и качества продукции данного предприятия с показателями аналогичных предприятий и ближайших конкурентов; показатели работы одного подразделения с аналогичными показателями работы других подразделений; показатели работы одних работников со средними по подразделению; результаты работы до и после введения новшеств и нововведений. С полным основанием можно утверждать, что чем больше баз сравнения используется в

анализе финансово-хозяйственной деятельности предприятий, тем более обоснованными и ценными являются его выводы, предложения и оценки.

Сравнение надо применять умеючи, строго соблюдая определенные условия и границы его правомерности в каждом конкретном случае. Также следует учитывать следующие аксиомы:

1) сравниваются только показатели предприятий или их деятельности, а не сами предприятия;

2) сравнение возможно при наличии, как минимум, двух показателей. Один из них является сравниваемым, а другой – базой для сравнения, базисным;

3) в процессе одного сравнения сравниваются только два показателя;

4) сравнивая два показателя  $A$  и  $B$ , всегда получают только один из следующих двух вариантов:  $A = B$  или  $A \neq B$ . При  $A \neq B$  может быть только один из следующих двух вариантов:  $A > B$  или  $A < B$ . Обобщая вышеизложенное, делаем вывод, что в результате сравнения двух показателей  $A$  и  $B$  всегда получают только один из трех возможных вариантов:  $A = B$  или  $A > B$  или  $A < B$ ;

5) величины различий сравниваемых показателей, то есть, больше или меньше, определяются с помощью арифметических действий вычитания или деления и умножения.

Обязательным условием правильного проведения сравнений экономических показателей является наличие их сопоставимости, то есть, однородности экономического содержания сравниваемых показателей. Она зависит от многих факторов, часто бывает изначально или обеспечивается разными способами: устранение влияния изменения цен, для чего показатели выражаются в одинаковой оценке, то есть в сопоставимых ценах; устранение влияния различий в объеме и ассортименте продукции при сравнении качественных показателей; приведение сравниваемых показателей к единой методике их исчисления, для чего показатели базисного периода пересчитываются по методологии отчетного периода и, наоборот; периоды времени, по которым производится сравнение, должны быть тождественны и др.

Представленные выше выводы и предложения будут способствовать повышению качества и эффективности анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятий, улучшению информационного обеспечения управления и успешному развитию рыночной экономики Республики Молдова

### Библиография

1. Grigoroii L., Lazari L. Bazele contabilității. – Chișinău: Cartier, 2012.
2. Балануцэ В.П. Управленческий анализ: учебное и практическое пособие по экономической диагностике деятельности предприятия. – Кишинэу: МЭА, 2003.
3. Гегель Г.В. Сочинения, т. 1. – М.-Л.: Гос. изд-во, 1930.
4. Гельвеций К.А. Об уме. – М.: ОГИЗ, 1938.
5. Карлин Т.П., Макмин А.Р. Анализ финансовых отчетов (на основе ГААР). – М.: Инфра-М, 1998.
6. Сеченов И.М. Избранные произведения. Изд. 2-е. – М.: Учпедгиз, 1958.
7. Суслов И.П. Вопросы статистической методологии и статистико-экономического анализа // Материалы межвузовской научной конференции по вопросам совершенствования учебной литературы по статистике. – М.: Статистика, 1966.
8. Суслов И.П. Методология экономического исследования. 2-е изд., перераб. – М.: Экономика, 1983.
9. Суслов И.П. Общая теория статистики: учебное пособие. – М.: Статистика, 1970.
10. Ушинский К.Д. Педагогические сочинения: в 6 т. Т. 4. – М.: Педагогика, 1989.
11. Цирюльникова Н., Палади В., Гаврилюк Л., Кирилова Н., Фуртунэ Д. Анализ финансовой отчетности: учебник. – Кишинэу: Консультации по бухгалтерскому учету, 2005.

12. Щербатюк В.В. Вопросы использования сравнений в бухгалтерском учете // Актуальные задачи управления качеством и конкурентоспособностью продукции в современных условиях: Сб. межд. конф. – Казань: Казанский кооп. ин-т, 2016.
13. Щербатюк В.В. Сравнительный анализ в системе управления общественным питанием: учебное пособие. – М.: Моск. кооп. ин-т, 1983.
14. Экономический анализ: учебник / Под ред. Л.Т. Гиляровой.– 2-е изд., доп. – М.: Юнити-Дана, 2004.



## CONTROLUL DE GESTIUNE – INSTRUMENT DE PLANIFICARE ȘI ANALIZĂ

*BUGAN Corneliu, lect. sup., ASEM, [bugan@list.ru](mailto:bugan@list.ru)*

***Abstract.** Management control as a tool that combines elements of accounting, controlling, planning, analysis, management entity rises to a new qualitative stage, combining coordinating and directing the activity of different divisions towards achieving the main goals.*

**JEL: M 41**

În lumea contemporană orice sistem este format din mai multe componente sau subsisteme. Fiecare din aceste componente, are un rol important, iar nefuncționarea (sau funcționarea defectuasă) a unuia din aceste componente duce la neîndeplinirea sarcinii în ansamblu. Controlul de gestiune este un sistem continuu de apreciere a activității tuturor componentelor întreprinderii, subdiviziunilor, în vederea îndeplinirii în termen și calitativ a tuturor sarcinilor întru realizarea sarcinilor privind atingerea scopului final, precum și analiza și depistarea abaterilor și luarea deciziilor operative, astfel ca aceste abateri să nu influențeze realizarea obiectivelor stabilite, indiferent de circumstanțe.

În același timp controlul de gestiune nu trebuie confundat cu funcția de control în cadrul entității, deoarece cea din urmă îndeplinește doar o parte din sarcinile controlului de gestiune, și anume întru depistarea anumitor erori, abateri ce au avut loc în trecut, pe când controlul de gestiune este îndreptat spre asigurarea realizării obiectivelor în viitor, pe o perioadă îndelungată.

Controlul de gestiune urmează a fi perceput ca un instrument de conducere a întreprinderii care se axează pe un ansamblu de procese așa ca planificare, evidență, analiză, control, coordonate și îndreptate întru realizarea obiectivelor întreprinderii pe termen lung. O astfel de definiție a controlului de gestiune are tangențe cu contabilitatea managerială. În cazul unei analize profunde a esenței contabilității manageriale și a sistemului controlului de gestiune pot fi observate unele priorități a controlului de gestiune față de contabilitatea managerială. Una dintre principalele priorități ale controlului de gestiune constă în faptul că cooperează cu multitudinea de elemente (instrumente) oferite atât de contabilitatea managerială cât și cea financiară întru realizarea obiectivelor întreprinderii pe termen lung. În același timp contabilitatea managerială cooperează cu elemente separate, pe centre de cost separate.

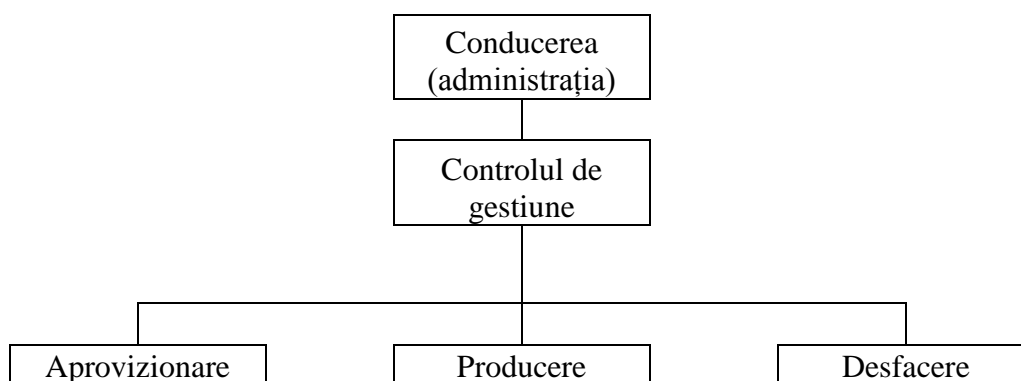
Controlul de gestiune se axează pe o analiză anticipată și sunt analizate și evaluate diverse situații, sunt elaborate planuri strategice, ș.a. pentru atingerea obiectivelor entității pe termen lung.

În ambele cazuri, atât controlul de gestiune cât și contabilitatea managerială utilizează informația aferent costurilor realizate pe centre de cost (locuri unde apar anumite costuri), pe tipuri de costuri, cât și alte elemente necesare luării deciziilor. Însă spre deosebire de contabilitatea managerială, controlul de gestiune se axează pe sursa apariției anumitor costuri, căutarea relațiilor cauzale între natura costurilor și rezultatele obținute.

În sistemul controlului de gestiune, deci pot fi regăsite elemente ale contabilității manageriale, controlului, planificării, analizei, însă aceste nu sunt unicele instrumente ale acestuia.

Incluzând elemente ale contabilității, controlului, planificării, analizei, controlul de gestiune ocupă un rol foarte important în conducerea întreprinderii (sau în sistemul de management al entității), el integrează într-un întreg aceste funcții, și le coordonează, spre realizarea scopului final al întreprinderii.

Pentru o prezentare mai clară a locului controlului de gestiune într-o entitate mare va fi prezentată următoarea figură.



**Figura 1. Poziționarea controlului de gestiune în organigrama întreprinderii (mari)**

Sarcinile controlului de gestiune sunt determinate de scopurile pe care și le propune entitatea, și constituie realizarea obiectivelor acesteia pe termen mediu sau lung.

Printre principalele sarcini de ordin general ale controlului de gestiune pot fi enumerate următoarele:

- Asigurarea cu informații necesare a proceselor de planificare, evidență, prognozare;
- Planificare (operativă, strategică, de investiții);
- Controlul (compararea și analizarea indicatorilor efectivi cu cei planificați, analiza priorităților, ș.a.);
- Gestionare (desfășurarea măsurilor de pregătire și corectare a sarcinilor și strategiilor).

Modul de organizare și de realizare a controlului de gestiune într-o organizație economică depinde atât de mărimea entității și specificul activității, de competența echipei manageriale, cât și de cultura de entitate. Într-o formulă ideală, controlul de gestiune este o parte funcțională a conducerii entității. În felul acesta, el își îndeplinește rolul de pregătire a deciziilor la toate nivelele și de coordonare a acțiunilor, fără a fi perceput doar ca un instrument de supraveghere din partea structurii ierarhice. Însă această situație se transpune în practică în funcție de mărimea întreprinderii.

Într-o întreprindere mare funcția de control de gestiune trebuie poziționată, în principiu, pe lângă organul de conducere al întreprinderii (vezi figura 1), întrucât controlul de gestiune va fi subordonat organului de conducere al întreprinderii, cu rolul de asistare a deciziei, dar intervine și ca factor de consiliere a celorlalte funcții ale întreprinderii. Integrarea controlului de gestiune în cadrul unei direcții ierarhice nu este totdeauna cea mai bună soluție, pentru că dacă exercitarea controlului de gestiune se face dintr-o structură aflată în subordinea departamentului financiar sau contabil, această activitate riscă să se limiteze doar la unele activități de execuție tehnică, cum sunt operațiunile de întocmire a situațiilor financiare, calculul costurilor, elaborarea bugetelor etc., în detrimentul funcțiilor de asistare și sprijin în luarea deciziilor. În schimb, dacă controlul de gestiune este integrat de o manieră ierarhică în organigrama entității, acesta riscă să fie perceput ca o funcție ierarhică, fapt care va accentua perceperea controlului de gestiune ca un instrument de supraveghere și sancțiune.

Într-o întreprindere mică sau mijlocie, de regulă, controlul de gestiune este foarte puțin formalizat. Cel mai adesea, acesta se organizează în cadrul serviciului de contabilitate sau departamentului financiar, în cazul în care există. În multe întreprinderi mici și chiar mijlocii, sistemul informațional este mai puțin dezvoltat și nu se organizează o veritabilă contabilitate de gestiune, funcția de gestiune fiind realizată prin adaptarea contabilității financiare și la unele nevoi informaționale ale managerului. De aceea, în aceste firme controlul de gestiune este asigurat de manager (administratorul întreprinderii) împreună cu contabilul firmei.

În continuare se va prezenta rolul controlului de gestiune în sistemul de management al întreprinderii.

**Tabelul 1. Rolul controlului de gestiune în sistemul de management (conducere) al întreprinderii**

Proces de management (conducere)	Rolul controlului de gestiune
Planificare (bugetare)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elaborarea metodelor de planificare (bugetare)</li> <li>• Pregătirea informației pentru elaborarea planurilor (bugetelor)</li> <li>• Verificarea planurilor elaborate de subdiviziunile entității</li> <li>• Elaborarea planurilor (bugetelor) consolidate pe întreprindere pe perioada scurtă de timp și strategice (pe perioada lungă)</li> </ul>
Control și reglare	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Determinarea marimii admisibile a abaterilor de la plan</li> <li>• Compararea indicatorilor efectivi cu cei planificați, determinarea abaterilor curente</li> <li>• Analizarea abaterilor și cauzele acestor abateri</li> <li>• Efectuarea corectărilor posibile</li> </ul>
Analizarea și luarea deciziilor	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analizarea și colectarea celor mai importante decizii de la nivelul subdiviziunilor</li> <li>• Consultarea și aprobarea celor mai efective metode de corectare</li> <li>• Participarea la elaborarea sistemului informational al entității (formularea sarcinilor pentru programisti)</li> <li>• Elaborarea tehnicilor (instrumentelor) de planificare, monitorizare, și de luarea deciziilor</li> </ul>

**Concluzii.** Turbulența mediului politic, economic și social a crescut în mod semnificativ pe diferite nivele de incertitudine, astfel fiind înnaintate cerințe suplimentare către managementul entității:

- Creșterea vitezei de reacție la modificarea factorilor externi, și a capacității de a se reprofila (reorienta)
- Necesitatea urmăririi permanente a modificărilor atât în interiorul entității cât și în exteriorul acesteia
- Necesitatea elaborării unui sistem complex de acțiuni pentru supravețuirea entității în situații de criză, ș.a.

În asemenea condiții controlul de gestiune ca un instrument care îmbina elemente ale contabilității, controlului, planificării, analizei, ridică managementul entității la o nouă etapă calitativă, îmbinând coordonarea și îndreptarea activității diferitor subdiviziuni spre atingerea scopurilor principale.

#### Bibliografie

1. Albu, N., Albu, C. *Instrumente de management al performanței*. București: Ed. Economică, 2003, I vol, 288 p., II vol, 272 p.
2. Caraiani, C., Dumitrana, M., *Contabilitatea de gestiune și control de gestiune*. București: Ed. InfoMega, 2005, 464 p.
3. Энциклопедический словарь экономики и права  
[http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic\\_economic\\_law/6695](http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_economic_law/6695)

## THE AUDIT OF ADDITIONAL INCOME OF COMMERCIAL ORGANIZATIONS: ISSUES AND DEVELOPMENT

*SUSHKO Volha, teacher-trainee, Polotsk State University, Republic of Belarus*  
[sush.olga@rambler.ru](mailto:sush.olga@rambler.ru)

**Abstract.** *In this article the essence of notions “financial independence” and “additional income” was dealt with. Different sources of additional income were considered and the classification model of additional income of commercial organizations for its financial independence was developed. The blocks “analytic procedures” and “auditing procedures” were developed. Also the method of auditing of additional income for financial independence was considered. When developing the method of analysis, the complex system of indicators for informational support of financial independence of commercial independence was offered.*

**Key words:** audit, additional income, financial independence, venture investments, cash equivalents, inefficiently used assets, values.

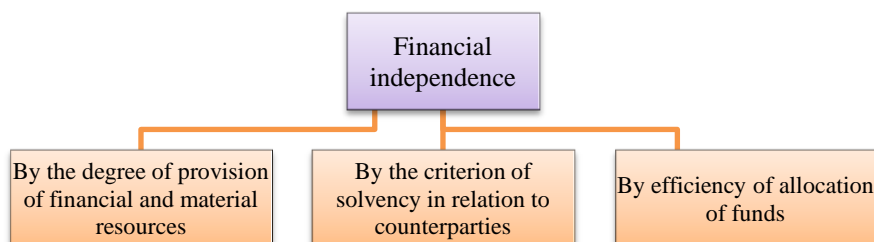
**JEL: M 42**

The stabilization of financial condition is the most relevant aim of any organization in the conditions of destabilization of global economy, ecological and geopolitical problems. There is no doubt that commercial organizations are always extremely affected by any fluctuations in economy. Nowadays if organization is not competitive, payable and cannot play on the market, it will be bankrupt now or later. The most powerful organizations consume the weaker ones. In that case one of the most effective ways to protect the organization is to strengthen its financial independence.

What is financial independence? Let's turn to different vocabularies, books and legal acts. The author has read some legal acts of the Republic of Belarus, Russia and Lithuania. After studying legal acts the author has come to the conclusion that the notion “financial independence” doesn't exist. What about special economic literature is concerned, the notion “financial stability” is used more than “financial independence”. Anyway after studying different resources of information, the author thinks that “financial independence” is *ability of organization in conditions of risks to develop the complex of measures, which guarantee constant solvency, opportunity to cover any expenses of commercial organization in accounting period, which in its turn determines stability of commercial organization and level of protection of creditors' interest* [1, p.288]. So management of financial independence can be strong instrument which can strengthen and enhance financial independence of any commercial organization in long-term period.

What are the ways of achieving financial independence? Speaking about financial independence the first question is how organization can enhance it. Financial independence can be considered in different ways, that's why the author has developed a classification model of financial independence. The aim of this classification model is to identify ways of strengthening/enhancing financial independence.

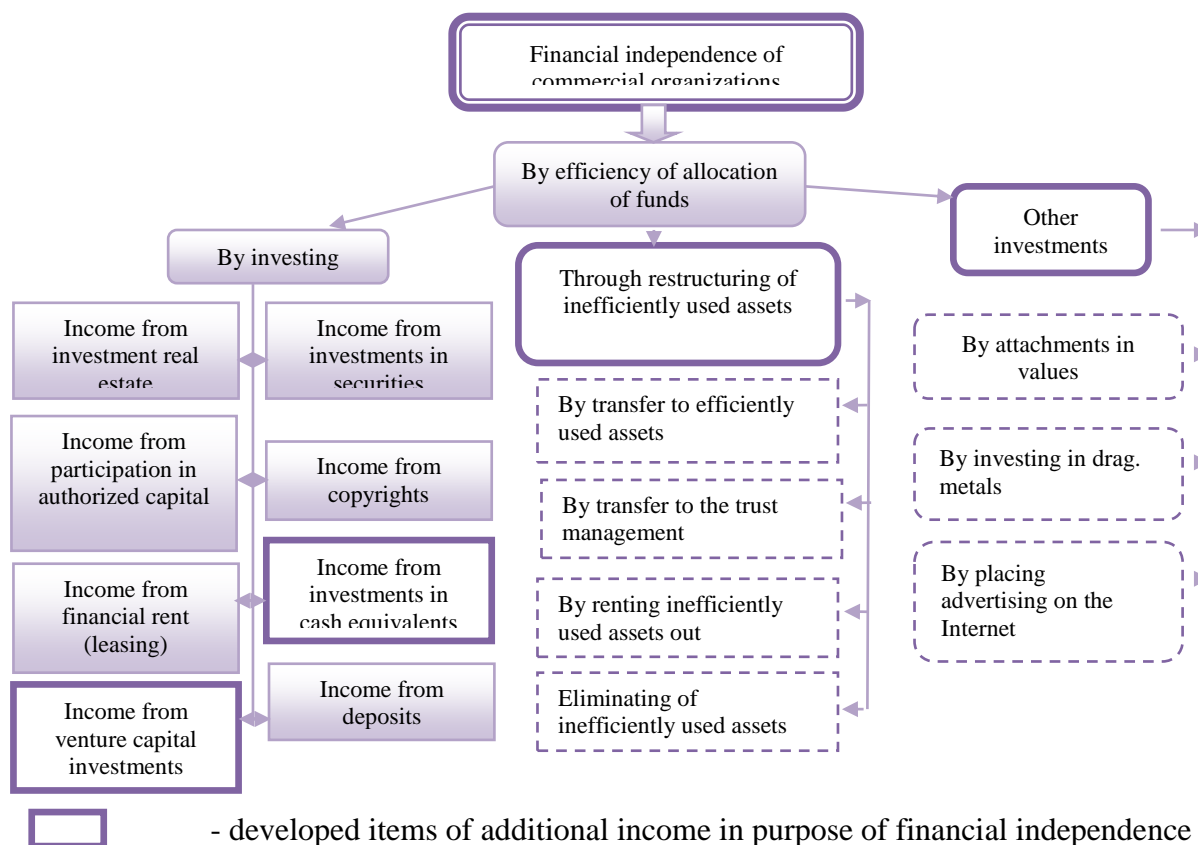
The author considers it necessary to carry out the analysis of financial independence in areas which are presented in the form of classification of financial independence:



**Fig. 1. General model of financial independence**

From the author's point of view, the most effective way is the third one. The interest represents the formation of additional income in order to strengthen the financial independence.

*Additional income - income of commercial organizations, gained from additional investments in long-term values, cash equivalents, venture capital funds and others with a view to the financial independence of commercial organizations [2].* As tough standards and regulations for the development of sources of additional income does not exist, each organization is free to choose the sources of additional income. Therefore, taking into account national features, economic opportunities of organization and using the principle of diversification we can offer the following classification of additional income for financial independence for accounting purposes by the following features, which are represented as a classification model in Figure 2.



**Fig. 2. The proposed classification of additional income of commercial organizations with a view to their financial independence**

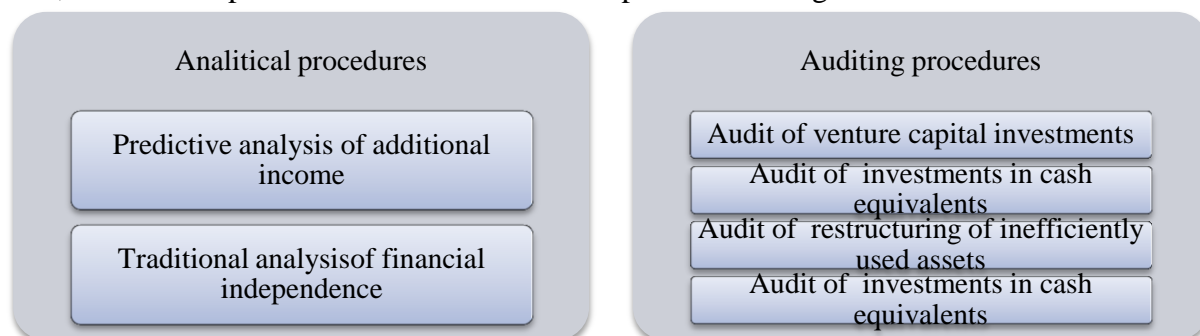
The developed classification model of additional income is the starting point for investment and investment in the proposed article and further to reflect accounting operations of additional income for the purpose of financial independence, and in the subsequent monitoring of operations, related to obtaining of additional income. No action control procedures, related to obtaining of additional income, led to the development of recommendations for its implementation.

In the current economic conditions there is a need to efficiently control the ongoing economic processes, efficiently manage assets and liabilities, to prevent negative phenomena, increase revenues. Audit is one of the types of control of objectivity of accounting and financial discipline to obtain this information, as well as confirmation of the reliability of financial statements.

According to the National rules of auditor activity the purpose of audit is to increase confidence of the intended users to the accounting (financial) statement, which is achieved by: obtaining audit organization reasonable assurance that the accounting (financial) statements as a whole are free of material misstatement resulting from error, and (or) fraud, which provides an audit organization for expressing an opinion that is made if the accounting (financial) statements, in all material respects, in accordance with the applicable basis for the preparation and submission of accounting (financial) reporting; the auditor's report on the accounting (financial) statements in accordance with the requirements of the national rules of audit activities [3].



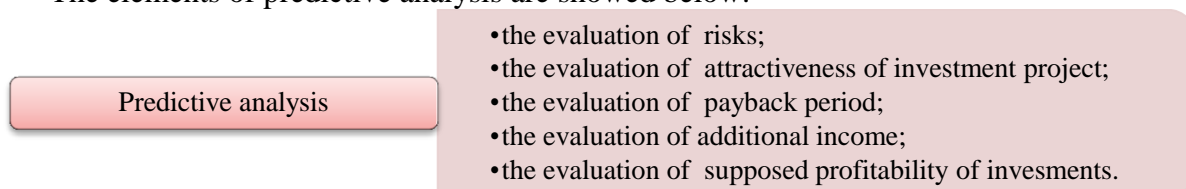
Audit procedures of additional income will be different from the purposes of audit. In the interest of this study two directions of procedures, performed by auditor during audit of additional income, were developed into two blocks which are presented in Figure 3.



**Fig. 3. The blocks of procedures during the audit of additional income of commercial organizations with a view to their financial independence**

Let us briefly consider each block separately. Thus, the unit "analytical procedures" is represented by two directions: predictive analysis of the of additional income and traditional analysis of financial independence. If the auditor is involved not only to verify the authenticity of the financial statements, but also as an expert, seems appropriate to conduct predictive analysis of additional income.

The elements of predictive analysis are showed below:



**Fig. 4. The elements of predictive analysis**

After the evaluation of all possible ways to get additional income commercial organization will be able to make the right decision: what is more profitable investment for strengthening financial independence.

After studying the regulations of the Republic of Belarus, different opinions of economists, the authors developed the method of predictive analysis of additional income from financial investments for financial independence, which is presented in Table 1.

**Table 1. The method of predictive analysis from financial investments**

Stages of analysis	Indicators	Calculation of indicators, calculation of factors' influence	Characteristic of indicator
1	2	3	4
1. The evaluation of risks	Risk of shortfall/ loss of income	$R = \frac{In_{min}}{I}$ , $In_{min}$ – possible minimal income from investments; $I$ – sum of investments.	It shows risk of shortfall/ loss of income, in a part loss of capital (partially or fully)
	Risk in a part of lost profit	$R = \frac{In_{av}}{I}$ , $In_{av}$ – sum of possible income, which is equal to investments; $I$ - sum of investments.	It shows risk of not getting a profit and losses
2. The evaluation of attractiveness of investment project	Investment attractiveness	$IP = (IC, P_1, P_2, P_3, \dots, P_n, n, r)$ , $IC$ – investments cost; $P$ – income in n-period; $n$ – number of periods; $r$ - accrual rate, at which the elements of the cash flow will be reduced to a single point in time.	The totality of objective and subjective characteristics of investment object

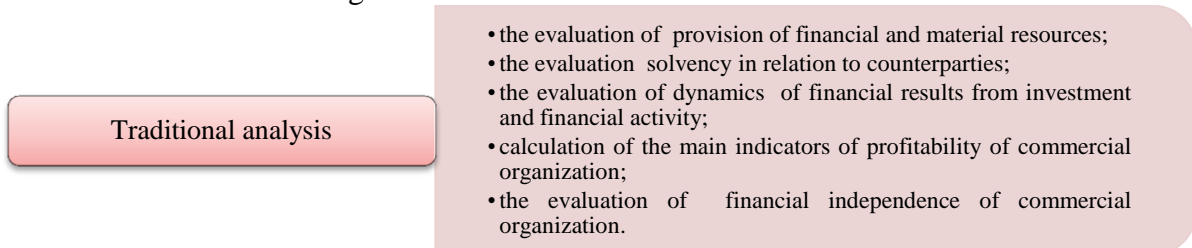
3. The evaluation of payback period	Payback period	$Pb = \frac{I}{S}$ , $I$ - sum of investments; $S$ - sum of average income from investments.	It shows a period of time, when all investment costs will be payed back
4. The evaluation of additional income	Net present value (NPV)	$NPV = \sum_{i=1}^n \frac{I}{(1+r)^i} - \sum_{i=1}^n \frac{IC}{(1+r)^i}$ , $I$ - income in $i$ -period; $IC$ - investment costs; $r$ - discount rate (rate of return); $i$ - duration of investments.	The difference between the sum of the discounted cash flows and the sum of the costs connected with the investment project. $NPV > 0$ , project is profitable; $NPV = 0$ , project is profitable and not unprofitable; $NPV < 0$ , project is unprofitable.
5. The evaluation of supposed profitability of invesments	Supposed profitability of investments	$R = \frac{P}{I}$ , $P$ - expected sun of income; $I$ - sum of investments.	It shows profitability of investment project

*Source: own elaboration based on regulations, special economic literature and analytical materials*

This predictive analysis will contribute to the right decision about choosing more suitable sources of additional income for financial independence.

Traditional analysis is very important for determination of efficiency of investments and evaluation of financial independence of commercial organization generally after getting additional income at the end of the reporting period.

Among the elements of traditional analysis for financial independence of commercial organization there are following:



**Fig. 5. The elements of traditional analysis**

The proposed methodology of traditional analysis can serve as a source of information for management decisions. This analysis will not only evaluate provision of financial and material resources, level of solvency in relation to counterparties, calculate the indicators of profitability, but also assess financial independence in general.

Offering block "Audit procedures" we can offer the following procedures: audit of venture capital investments, audit of investments in cash equivalents, audit restructuring ineffectively used assets, audit of other investments. As an information support are the documents and records of quantitative and accrual accounting registers. Sources of information for monitoring of transactions under the account of additional income for the purpose of financial independence are presented below (Table 2):

**Table 2. Information support auditing of additional income for the purpose of financial independence**

Groups of informational sources				
1		2	3	4
1. Statements of commercial organizations		2. Discount register	3. Accounting records	4. Accounting policies
Accounting statement	Statistic statement	Tax statement	Main book; magazine-warrant № 10, 13 and 10/1 and analytical accounting statements, operational accounting data mashinogrammy automated account (account card, account analysis, turnover balance sheets, statements of current accounts 01, 02, 06, 08, 58, 83 , 84, 86, 91, 99	Administrative, executive, accounting processing, combined, helpful information;
Form 1 "Balance sheet", Form 2 "Profit and Loss", Form 3 "Statement of changes in equity sources", Form 4 "Statement of Cash Flows", Form 6 "Statement on the use of targeted funding";	Form 12-F (profit) "Report on financial results", Form 12-F (calculations) "Report on the status of settlements", Form 4-f (invest) "Report on investments in the Republic of Belarus from abroad and investments of the Republic of Belarus abroad", Form 1-f (RPP) "Report on the individual financial performance", Form 1-f (leasing) "Report on leasing" Form 1-un (advertising) "Report on the organization of promotional activities";	Declaration on the calculation of value added tax and income tax;		Regulation on the accounting policy; Seating chart of accounts; Forms of primary documents for accounting of fixed assets; Schedule document;

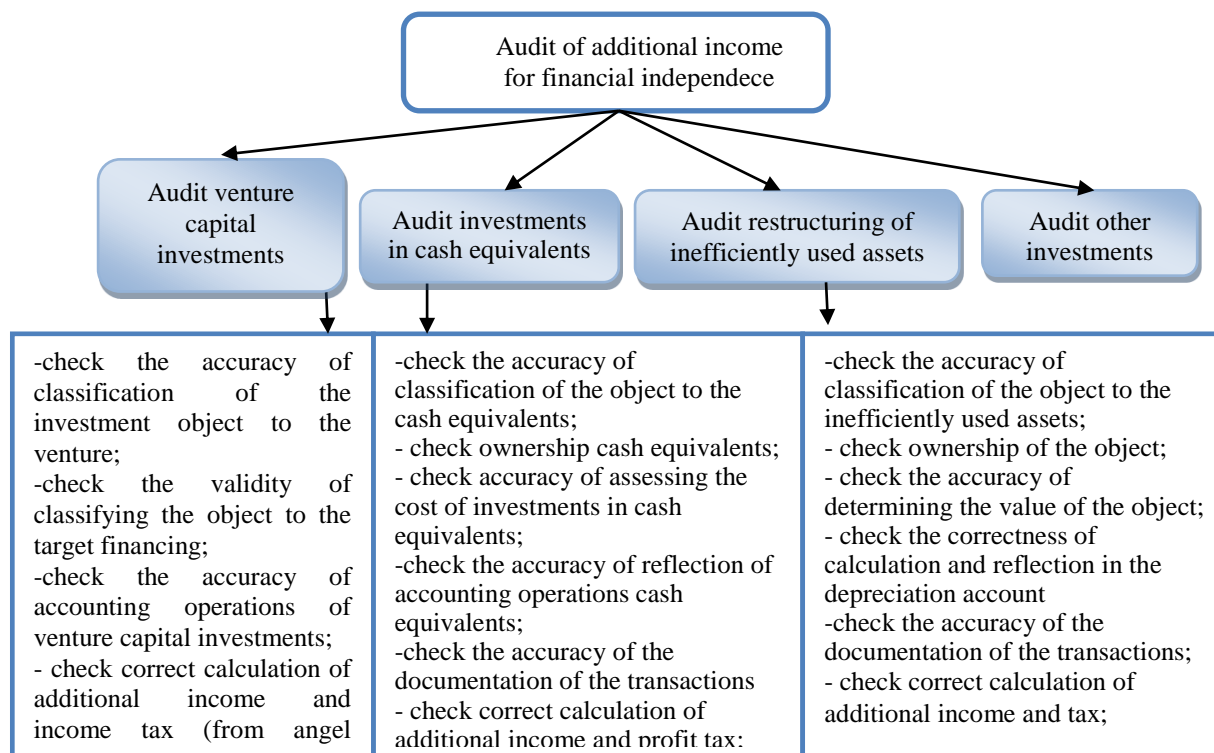
Proposed audit algorithm is shown in Figure 6 [5].

Further, during the audit, auditor develops audit strategy, conducts significant estimates of the plan and document the work of the auditor expected for each algorithm proposed audit procedures.

Thus, the study of financial independence, in accordance with the proposed algorithm has allowed:

- Justify the usefulness of the scientific concepts back "financial independence" and "extra income";
- To develop a classification model of the additional income, including items such as income from venture capital investments, income from investments in securities, income from investments in cash equivalents, other investments;
- To develop a method of predictive analytics spinoff of commercial organizations and traditional analysis of financial independence to carry out an expert assessment of the auditor;

- Develop analytical and audit procedures for the purposes of the audit of additional income.



**Fig. 6. Algorithm of audit procedures of accounting of additional income**

#### Bibliography

1. Сушко О.А., Сапего И.И. Сущность и классификация понятия «финансовая независимость» // О.А.Сушко, И.И. Сапего / Экономическая наука в XXI веке: проблемы, перспективы, информационное обеспечение. Часть I. КубГАУ. - 2013. – с. 288
2. Сушко, О.А., Гимро Н.Н. Учетно-аналитическое обеспечение управления финансовой независимостью коммерческих организаций в части получения дополнительного дохода/ О.А. Сушко, Н.Н. Гимро// Труды молодых специалистов, Новополоцк, Полоцкий государственный университет. – Новополоцк,2016. - №.11(81).- ред.св. №3061404559
3. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 26 октября 2000 г. № 114 Национальные правила аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности» (в ред. постановлений Минфина от 30.06.2011 N 51, от 10.12.2013 N 78, от 28.04.2015 N 23)
4. Сушко, О.А. Развитие прогнозного анализа доходов от финансовых инвестиций с целью финансовой независимости коммерческих организаций/ О.А. Сушко// Труды молодых специалистов, Новополоцк, Полоцкий государственный университет. – Новополоцк,2015. – №76. - С.292-294
5. Сапего, И.И., Сушко, О.А., Дополнительный доход коммерческих организаций как объект учета и контроля / И.И. Сапего,О.А. Сушко// Вестник ПГУ. Серия D Экономические и юридические науки. №13.– Новополоцк. - 2016.- С.111-117.



Academia de Studii Economice  
a Moldovei



Asociația Contabililor și  
Auditorilor Profesioniști  
din Republica Moldova



ACCA Think Ahead

Association of Chartered  
Certified Accountants



KPMG în Moldova

## Conferința Științifică Internațională

ediția a VI-a

consacrată Zilei Profesionale a Contabilului

# „Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor”

5-6 aprilie 2017, mun. Chișinău

Parteneri media:



Publicație periodică Monitorul fiscal  
FISC.MD



Camera Auditorilor Financiari Din  
România

